Werner Merten

Branchenkennziffern

und

die Besteuerung gewerblicher Betriebe

unter besonderer Berücksichtigung

gewerblicher Kleinbetriebe

1964

Recklinghausen

1965

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547227_0026

Branchenkennziffern
und
die Besteuerung gewerblicher Betriebe
- unter besonderer Berücksichtigung gewerblicher Kleinbetriebe -

I n a u g u r a l - D i s s e r t a t i o n
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch die
Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von

W E R N E R M E R T E N
aus Recklinghausen

1 9 6 5

UNIVERSITEITSBIBLIOTHEEK - LEIDEN -

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Albert Schnettler
2. Berichterstatter: Prof. Dr. Paul Deutsch
Dekan: Prof. Dr. Herbert Timm
Tag der mündlichen Prüfung: 18. Dezember 1964

Gliederung

Seite

Einführung 1

I. Begriffliche Abgrenzungen 2
1. Branchenkennziffern 2
2. Gewerbliche Betriebe 7

II. Geschichtliche Entwicklung der Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung 9

III. Problemstellung und Gang der Untersuchung 12

A. Die Voraussetzungen für eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung . . 18

I. Die finanzwissenschaftlichen Voraussetzungen 18
1. Der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung 19
2. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung 26

II. Die steuerrechtlichen Voraussetzungen 32
1. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung 33
2. Der Grundsatz der Typisierung . . 37

III. Die betriebswirtschaftlichen Voraussetzungen 45
1. Der Grundsatz der formellen Vergleichbarkeit 47
2. Der Grundsatz der materiellen Vergleichbarkeit 49

B. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe nach dem geltenden Steuerrecht 58

I. Allgemeine Vorbemerkungen 58
1. Die gesetzlichen Grundlagen . . . 58
2. Die Gewinnung von Branchenkennziffern durch die Finanzverwaltung 61

II. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Umsatzsteuer 67
1. Die Ermittlung und Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern (Richtsätzen) 70
a) Die Ermittlung und Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe des Rohgewinnaufschlagsatzes . 70
b) Die Ermittlung und Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe des Reingewinnsatzes 70
2. Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern . . 75
a) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für den Umsatz je beschäftigte Person 75
b) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für die Umschlagshäufigkeit des Lagers 78
c) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für Menge und Ausbeute 81

d) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für den Anteil des Material- (Waren-) einkaufes am Umsatz 82
e) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für den Wirkungsgrad . 82

III. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Einkommensteuer 84
1. Die Ermittlung und Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe von Branchenkennziffern (Richtsätzen) 84
a) Die Ermittlung und Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe des Rohgewinns 88
b) Die Ermittlung und Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe des Reingewinnsatzes 89
c) Die Ermittlung und Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe des Halbreingewinnsatzes 89
2. Die Nachprüfung des Roh- und Reingewinns mit Hilfe von Branchenkennziffern 91
a) Die Nachprüfung des Rohgewinns mit Hilfe von Branchenkennziffern vom Betriebsertrag . . . 91
b) Die Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe von Branchenkennziffern vom Betriebsaufwand . . . 92

IV. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Vermögensteuer 94
1. Die Ermittlung des Einheitswertes bei Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücken 94
2. Die Ermittlung des Teilwertes bei den Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens (Werkzeuge, Ausrüstungsgegenstände und sonstige Hilfsmittel) 99
3. Die Nachprüfung der Besteuerungsgrundlagen "Betriebsvermögen" zum Zwecke der Feststellung des Einheitswertes 100

V. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Gewerbesteuer 101
1. Die Ermittlung und Nachprüfung des Gewerbeertrages 102
2. Die Ermittlung und Nachprüfung des Gewerbekapitals 102

C. Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe 103

I. Allgemeine Vorbemerkungen 103
1. Die Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe 105
2. Die Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe 113
3. Die monistische und die pluralistische Besteuerung 119

II. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei einer monistischen Besteuerung . 126

1. Steuerbemessungsgrundlagen - Steuermaße 126
a) Die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlagen 126
a_1) Anforderungen an eine einzige einheitliche Bemessungsgrundlage 126
a_2) Die verkürzte Einheitssteuer 129
a_3) Der Umsatz als Bemessungsgrundlage einer verkürzten Einheitssteuer 132
b) Die Schwierigkeiten der Festlegung eines einheitlichen Steuermaßes 132
c) Die Lösung bei der Handwerksteuer in der sowjetischen Besatzungszone als sog. Einheitssteuer 134
2. Steuererhebung - Steuerkontrolle . 141
3. Rechtliche Institutionalisierung . 143

III. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei einer pluralistischen Besteuerung 145
1. Steuerbemessungsgrundlagen - Steuermaße 145
a) Die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlagen 145
a_1) Umsatz und Gewinn als Bemessungsgrundlagen 146
a_2) Betriebsvermögen und Kapital als Bemessungsgrundlagen 153
b) Die Festlegung der Steuermaße . 156
2. Steuererhebung - Steuerkontrolle 157

3. Rechtliche Institutionalisierung . 165

Schluß

Branchenkennziffern und die Besteuerung von Sondertatbeständen 170

Literaturverzeichnis 172

Einführung

Die derzeitige Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe, deren Daseinsberechtigung auch in einer hochindustrialisierten Gesellschaft ernstlich kaum bezweifelt wird,[1] ist im Zusammenhang mit der Besteuerung der gewerblichen Wirtschaft, unabhängig von einer bestimmten Wirtschaftsordnung[2], insbesondere bei geplanten und durchgeführten Steuerreformen[3], diskutiert worden.

Diese Diskussionen werden in einer über den nationalen Bereich hinausgehenden Aktualität bei der Lösung des Problems der Angleichung der Steuersysteme, die mit der zu verwirklichenden wirtschaftlichen Integration der Staaten Westeuropas verbunden ist, erneut in den Vordergrund treten.

---

1) Vgl. u.a. Aengenendt-Papesch, Renate, Die Funktionen der Klein- und Mittelbetriebe in der wettbewerblichen Marktwirtschaft, Köln und Opladen 1962
Gutersohn, A., Das Gewerbe in der freien Marktwirtschaft, Bd. 1, Zürich und St. Gallen 1954
Ders., Small Business in den USA, St. Gallen 1957
Heinrich, Walter, Die gesellschaftlichen Funktionen des Gewerbes, Probleme des Klein- und Mittelbetriebes, Münster 1962, S. 28 ff.

2) Vgl. die Handwerksteuer in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands

3) Rau-Dürrwächter, Die Mehrwertsteuer, 6. Aufl., Köln 1964, VI. Behandlung kleinerer Betriebe, S. 125 ff.
Schmölders, Günter, Umbau des Steuersystems, Köln 1953, S. 17 ff.
Troeger, Heinrich, Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die große Steuerreform, Stuttgart 1954, S. 39 ff.
Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Organische Steuerreform, Bonn 1953, S. 29 ff.

1. Begriffliche Abgrenzungen

1. Branchenkennziffern

Branchenkennziffern sind aus vergleichsgeeigneten betrieblichen Kennziffern - zum Unterschied von Branchenkennziffern auch betriebsindividuelle Kennziffern genannt - einer Reihe oder der Gesamtheit der Betriebe einer Branche oder Branchengruppe ermittelte Ziffern.[1]

Branchenkennziffern sind vorwiegend Verhältniszahlen[2], sei es in der Form der Gliederungszahlen (z.B. durchschnittlicher Anteil einer bestimmten Kostenart an den durchschnittlichen Gesamtkosten, durchschnittlicher

---

1) Die Terminologie auf dem Gebiet der betriebswirtschaftlichen Kennziffern ist keineswegs einheitlich. Kennziffern, Branchenkennziffern usw. werden sowohl unterscheidend als auch synonym gebraucht. So nennt Antoine, Herbert, Kennzahlen, Richtzahlen, Planungszahlen, Wiesbaden 1956, S. 22, Kennziffern die Richtzahlen für eine Vielheit von Betrieben eines Wirtschaftszweiges, während er dem einzelnen Betrieb den Begriff der Kennzahl vorbehält und als Oberbegriff die Bezeichnung Meßzahlen wählt. Ähnlich:
Mellerowicz, Konrad, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. IV, 10. Aufl., Berlin 1959, S. 121 f.
Schott, Gerhard, Grundlagen des Betriebsvergleichs, Frankfurt 1950, S. 135
Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, 3. Aufl., Stuttgart 1961, S. 21, setzt Kennziffern, Kennzahlen und Richtzahlen gleich.

2) Vgl. u.a. Mellerowicz, Konrad, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 121: "Die Kennzahlen sind immer Verhältniszahlen." Ähnlich, wenn auch nicht immer mit dieser Ausschließlichkeit:
Schott, Gerhard, Grundlagen des Betriebsvergleichs, a.a.O., S. 63
Schulz, Reinhold, Bedeutung und Problematik betriebswirtschaftlicher Kennzahlen in: Taschenbuch für den Betriebswirt 1954, Berlin-Stuttgart 1954, S. 142
Schulz-Mehrin, Otto, Betriebswirtschaftliche Kennzahlen als Mittel zur Betriebskontrolle und Betriebsführung, Berlin 1954, S. 11

Anteil der Facharbeiter an der Gesamtzahl der Arbeiter einer Branche, durchschnittlicher Anteil einer bestimmten Erzeugungsgruppe an der Gesamterzeugung), sei es in der Form der Beziehungszahlen (z.B. Gewinn : Kapital, Eigenkapital : Fremdkapital, Kosten : Leistungen) oder in der Form der Indexzahlen (z.B. Beziehung der Umsätze verschiedener Betriebe in dem gleichen Jahr auf den Durchschnittsumsatz der Branche bzw. Branchengruppe, Beziehung des Durchschnittslohnes der Arbeiter eines Betriebes in einem Jahr auf den Durchschnittsverdienst der Arbeiter der Branchengruppe).

Branchenkennziffern können auch aus absoluten Zahlen errechnete Mittelwerte sein, wobei es sich in der Mehrzahl der Fälle um einfache ungewogene arithmetische Mittelwerte handelt. Diese Form der Branchenkennziffern läßt die durchschnittliche Größe vergleichbarer, zahlenmäßig erfaßbarer betrieblicher Tatbestände erkennen.[1)]

Beide Formen von Branchenkennziffern, die aus Relativzahlen gewonnenen und die aus absoluten Zahlen errechneten Durchschnittsziffern, haben ihre Berechtigung, da oft erst die Kenntnis absoluter Zahlen in Verbindung mit den auf ihnen beruhenden Verhältniszahlen ein Urteil ermöglicht.

---

1) Vgl. u.a. Bouffier, Willy, Kennziffern im betrieblichen Rechnungswesen, Der österreichische Betriebswirt 1952, S. 27: Kennziffern (Branchenkennziffern) sind "Zahlen oder Zahlenverhältnisse, die für ein betriebliches Erkenntnisziel unmittelbaren Aussagewert besitzen."
Nowak, Paul, Betriebswirtschaftliche Kennzahlen, Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Köln und Opladen 1958, S. 732
Rummel, Kurt, Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1949, S. 52
Graf, Adolf; Hunziker, Alois und Scheerer, Fritz, Betriebsstatistik und Betriebsüberwachung, Stuttgart 1958, S. 71
Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 22

Wichtiger als diese mehr formelle Einteilung der Branchenkennziffern ist die materielle, die nach verschiedenen Gesichtspunkten vorgenommen werden kann, wie die nicht wenigen Versuche einer Systematisierung - z.B. nach Erkenntniszielen, Anwendungsbereichen - in der Literatur beweisen.[1)]

So teilt Mellerowicz[2)] die betrieblichen Kennziffern ein in finanz- und produktionswirtschaftliche, wobei letztere die Wirtschaftlichkeits-, Kosten-, Leistungs- und Umsatzkennziffern und Kennziffern der Betriebsausnutzung einschließen. Schott[3)] unterscheidet Kennzahlen der Betriebsstruktur (Vermögen und Kapital, Belegschaft, Organisation) und der Betriebsgebarung (Produktivität, Rentabilität, Wirtschaftlichkeit) und Schulz-Mehrin[4)] legt seiner Einteilung die Produktionsleistung (technisch-mengenmäßige Betrachtung) und den Ertrag (wirtschaftlich-wertmäßige Betrachtung) zugrunde. Nowak[5)] stellt Unterschiede der Kennzahlen im Hinblick auf die

---

1) Vgl. u.a. Antoine, Herbert, a.a.O., S. 30 f.
Funke, Hermann, Die Betriebswirtschaft im Maschinenbau und in verwandten Industrien, 2. Aufl., Freiburg i. Brg. 1956, S. 213
Mellerowicz, Konrad, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 123 ff.
Nowak, Paul, Betriebswirtschaftliche Kennzahlen, a.a.O., S. 738 ff.
Schenk, Hans, Die Betriebskennzahlen, Begriff, Ordnung und Bedeutung für die Betriebsbeurteilung, Diss., Berlin 1939, Anhang I und II
Schott, Gerhard, Die Praxis des Betriebsvergleichs, Düsseldorf 1956, S. 33 ff.
Schulz-Mehrin, Otto, Kennziffern, betriebliche, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1958, Tabelle II, Grundschema der betriebswirtschaftlichen Kennziffern, Sp. 3151 ff.
2) Vgl. Mellerowicz, Konrad, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 123 ff.
3) Vgl. Schott, Gerhard, Die Praxis des Betriebsvergleichs, a.a.O., S. 33 ff.
4) Vgl. Schulz-Mehrin, Otto, Betriebswirtschaftliche Kennzahlen als Mittel zur Betriebskontrolle und Betriebsführung, a.a.O., S. 11, Tafel 1, System der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen
5) Vgl. Nowak, Paul, Betriebswirtschaftliche Kennzahlen, a.a.O., S. 739

Anwendung heraus und teilt die Kennzahlen entsprechend ein in solche zur Beurteilung der Unternehmung und des Betriebes im ganzen (und zwar des Ergebnisses und der Rentabilität, der Kosten und der Kostenwirtschaftlichkeit usw.) und solche zur Beurteilung der einzelnen Tätigkeitsbereiche (und zwar der Beschaffung, des Lagerwesens usw.).

Die Vielzahl möglicher betriebsindividueller Kennziffern und - soweit sie vergleichsgeeignet sind - Branchenkennziffern in ein allgemeingültiges, allen Zwecken genügendes System zu bringen, ist gewiß erstrebenswert. Voraussetzung hierzu ist jedoch, daß die unterschiedlichen Zwecksetzungen und die durch sie bedingten verschiedenen Gesichtspunkte, nach denen Kennziffern geordnet werden, ihrerseits eine systematische Einheit bilden, d.h. in einem ganz bestimmten Verhältnis zueinander stehen. Eine solche systematische Einheit zu verwirklichen erscheint schon wegen der Verschiedenheit der Gewerbegruppen in technischer und wirtschaftlicher Hinsicht nicht möglich.

Für das Ziel der vorliegenden Untersuchung ist es zweckmäßig eine Einteilung der Branchenkennziffern unter dem Gesichtspunkt ihrer Ermittlung vorzunehmen.

Danach sind zu unterscheiden: Branchenkennziffern, die auf Grund interner oder externer zwischenbetrieblicher Vergleiche ermittelt wurden. Intern ermittelte Branchenkennziffern sind diejenigen Ziffern, bei denen die ermittelnde Stelle Einfluß hat auf die Art der Erfassung und Zusammenstellung des Zahlenmaterials und wenn gleichzeitig das der Vergleichstätigkeit zugrunde liegende Zahlenmaterial einer uneingeschränkten Kontrolle durch die Vergleichsstelle zugänglich ist, Extern ermittelte Branchenkennziffern sind diejenigen Ziffern, bei denen diese Bedingungen nicht gegeben sind, insbesondere die Kontrollmöglichkeit fehlt.[1)]

---

1) Die Termini interne - externe Vergleiche werden im Sinne von Schnettler gebraucht.
Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 26 f. - Nicht zu verwechseln sind diese Begriffe mit den in der Literatur und in der Finanzverwaltung verschiedentlich gebrauchten Bezeichnungen "innerer" und

Als intern ermittelte Branchenkennziffern sind auch die von den Finanzbehörden entwickelten Richt- und Durchschnittsätze für bestimmte Branchen- oder Branchengruppen zu bezeichnen, "die in der Regel den Charakter von Durchschnittszahlen oder Normalgrößen, also Mittelwerten haben,"[1] und aus absoluten oder Verhältniszahlen, die die Beziehungen von Wirtschaftsvorgängen und Kostenelementen zueinander darstellen, gebildet werden.[2]

Für die vorliegende Arbeit ist festzustellen: Branchenkennziffern sind die aus vergleichsgeeigneten betriebsindividuellen Kennziffern einer Reihe oder der Gesamtheit der Betriebe einer Branche ermittelten Durchschnittsziffern, die die typischen, durchschnittlichen Verhältnisse innerhalb der betreffenden Branche oder Branchengruppe wiedergeben.

"äußerer" Betriebsvergleich, wobei es sich um eine Einteilung nach der Anzahl der zu vergleichenden Betriebe handelt. Der "innere" Betriebsvergleich entspricht dem einbetrieblichen Vergleich, während der "äußere" dem zwischenbetrieblichen Vergleich nach Schnettler am nächsten kommt. Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 28, "Tabellarischer Überblick über die Arten betrieblicher Vergleiche."

1) Kratz, Die Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen bei wirtschaftlichen und steuerlichen Betriebsprüfungen, Der Wirtschaftstreuhänder 1935, S. 458 Blümich-Falk, Einkommensteuer-Gesetz, 8. Aufl., Berlin-Frankfurt 1960, § 29, Anmerkung 2 (Kennzahlen). Im übrigen haben die Finanzbehörden die Bezeichnung Kennziffern, Branchenkennziffern usw. von der Wirtschaft übernommen, vgl. hierzu:
Müller, Eugen, Die Betriebsprüfung und das Betriebsprüfungsarchiv der Reichsfinanzverwaltung unter besonderer Berücksichtigung der Reichsgruppe Banken, Berlin 1937, S. 59

2) Vgl. Betriebsprüfungs-Ordnung des Landes Nordrhein-Westfalen, 1954, S. 15 (weiterhin abgekürzt: BO) und u.a. Richtsätze für die Bewertung von Binnenschiffen im Stromgebiete des Rheines, der Weser und im westdeutschen Kanalgebiet je t bzw. PS, Richtlinien für die Bewertung von Binnenschiffen auf den 1. 1. 1953 vom 26. 2. 1955, S 3199 A-St II 2

2. Gewerbliche Betriebe

"Gewerbe (Handwerk, Kunsthandwerk, Fachhandel, persönliche Dienste) ist selbständige wirtschaftliche Erwerbstätigkeit, gerichtet auf Befriedigung individualisierter Bedürfnisse durch Leistungen, die ein Ergebnis der Persönlichkeit des gewerblichen Unternehmers, seiner umfassenden beruflichen Ausbildung und des üblichen Einsatzes seiner personellen Kräfte und Mittel sind."[1)]

Wesentlich ist, daß es sich beim Gewerbe um die Erbringung individueller Leistungen handelt, die auf die Befriedigung individualisierter (persönlich bestimmter) Bedürfnisse gerichtet sind.

Gewerbe im Sinne des Steuerrechts ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist.[2)]

Den nachstehenden Darlegungen wird grundsätzlich der zu-

---

1) Protokoll der Verhandlungen der "Rencontre de St. Gall" vom 19. bis 23. April 1949 in Weissbad/Schweiz, herausgegeben vom Schweizerischen Institut für gewerbliche Wirtschaft, St. Gallen, bei Hruschka, Erich, Betriebswirtschaftliche und allgemeine Gewerbeförderung, Wien 1958, S. 10

2) Vgl. § 1 Abs. 1 GewStDV 1961 vom 30. Mai 1962, BGBl I, S. 372 und Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, Gewerbesteuergesetz, 7. Aufl., Berlin und Frankfurt 1961, § 2, III. Gewerbebegriff, 14. Rechtsprechung über Gewerbebegriff und § 1 Abs. 1 GewStDV, S. 34

erst genannte Begriff des Gewerbes unter Berücksichtigung der im Steuerrecht festgelegten Definition zugrunde gelegt.

Betrieb umfaßt im folgenden entsprechend der handels- und steuerrechtlichen Terminologie sowohl die "äußere organisatorische und rechtliche Gestaltung einer Einzelwirtschaft"[1] als auch im Sinne der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise deren innere Organisation, die Kombination der Leistungsfaktoren Arbeit, Kapital und Betriebsleitung. Nicht die äußere organisatorische und rechtliche Gestaltung einer Einzelwirtschaft allein, sondern erst das Zusammenwirken der drei Leistungsfaktoren bildet den betrieblichen Organismus, den Betrieb im hier gebrauchten Sinne.[2]

Die äußeren Vermögensteile des so verstandenen Betriebes bilden rechtlich eine Einheit, gehören also einer bestimmten physischen oder juristischen Person.

Die für das Ziel der vorliegenden Untersuchung hinreichend genaue Begriffsbestimmung gewerblicher Betriebe lautet: Gewerbliche Betriebe sind rechtlich gestaltete Einzelwirtschaften, die sich in ihrer äußeren und inneren Organisation selbständig, nachhaltig und mit Gewinnabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zur Befriedigung individualisierter Bedürfnisse durch vornehmlich individuelle Leistungen beteiligen und weder als Land- und Forstwirtschaft, als freier Beruf noch als eine andere selbständige Tätigkeit anzusehen sind.

---

1) Schnettler, Albert, Öffentliche Betriebe, Essen 1956, S. 17
2) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, 2. Aufl., Stuttgart 1960, S. 374 und Betriebsvergleich, a.a.O., S. 10 ff.

II. Geschichtliche Entwicklung der Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung

Die Anfänge einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung lassen sich bis in die Zeit vor dem ersten Weltkrieg zurückverfolgen. "Waren Steuererklärungen unglaubwürdig und mußte man Schätzungen vornehmen, dann war es schon von jeher üblich zur Berechnung des Ausmaßes der Schätzung glaubwürdige Ergebnisse von vergleichbaren Betrieben heranzuziehen und zu verwerten."[1)]

Die weitere Entwicklung bestimmten vornehmlich die durch Erlaß vom 29. 7. 1921 (Amtsblatt der Reichsfinanzverwaltung S. 205) ins Leben gerufenen Buch- und Betriebsprüfungsstellen,[2)] und die zahlreichen Entscheidungen des 1918 gegründeten Reichsfinanzhofes.

Bestimmte § 37 EStG vom 20. 3. 1920 (RGBl S. 359) noch bei fehlenden Sonderbestimmungen die "geldwerten Einkommensteile wie Naturalien, Waren, Genuß von Rechten und Gütern, Wohnung, Kost, Ausbeuten und verwerteten Dienstleistungen" nach den ortsüblichen Mittelpreisen zu bewerten, die als eine Art von Branchenkennziffern angesprochen werden können, so erfolgte 1925 in Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung eine Differenzierung.

Die bis dahin allgemein angewandten Branchenkennziffern, Erfahrungssätze, Durchschnittsnormen usw. bei der Be-

---

1) Kratz, Die steuerliche Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen, Deutsche Steuerzeitung 1937, S. 965

2) Über Entstehung, Ausbau usw. des heutigen Betriebsprüfungsdienstes - Steuer vgl. Grabower, Rudolf, Steuerliches Prüfungswesen, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 393 ff.

steuerung landwirtschaftlicher und gewerblicher Klein- und Mittelbetriebe erlangten als Durchschnittsätze für die Verwaltung und für die Steuergerichte rechtliche Wirksamkeit, d.h. sie wurden sowohl für den Fiskus als auch für den Steuerpflichtigen für verbindlich erklärt. Branchenkennziffern als Richtsätze erhielten die Bedeutung von Anhaltspunkten (Verwaltungsrichtlinien) für eine Schätzung mangels anderer geeigneter Schätzungsgrundlagen, die weder die Veranlagungsbehörden noch die Rechtsprechung binden sollten.[1)]

Geschaffen wurde diese Differenzierung durch die Verordnung über die Festsetzung von Durchschnittsätzen für die Veranlagung nichtbuchführender Landwirte vom 31. 12. 1925 (RStBl 1926, S. 18). Sie erklärte die von den Präsidenten der Landesfinanzämter endgültig festgesetzten Durchschnittsätze für die Veranlagung der nichtbuchführenden Landwirte zur Einkommensteuer, deren Handhabung im § 84 der Durchführungsbestimmungen zum EStG 1925 geregelt wurde, als Durchschnittsätze im Sinne des § 46 EStG 1925. Gab § 46 EStG 1925[2)] für jede Einkunftsart die Möglichkeit, als Hilfsmittel für die Besteuerung Durchschnittsätze für das Einkommen oder für seine Ermitt-

---

1) Vgl. dazu das später ergangene Urteil des RFH vom 28. 1. 1931, RStBl 1931, S. 110

2) "Als Hilfsmittel für die Besteuerung können Durchschnittsätze für das Einkommen oder für seine Ermittlungsgrundlagen festgesetzt werden; hierbei ist die Landesregierung oder die von ihr bezeichnete Verwaltungsbehörde zu beteiligen. Die Durchschnittsätze sind bei der Feststellung des Einkommens zugrunde zu legen, es sei denn, daß der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung abweichende Angaben macht und sie entweder beweist oder so belegt, daß eine von den Durchschnittsätzen abweichende Schätzung geboten ist."

lungsgrundlagen festzusetzen, also keineswegs für eine bestimmte Einkunftsart[1], so waren nunmehr Durchschnittsätze im Sinne des Gesetzes, d.h. mit rechtsverbindlicher Kraft für Fiskus und Steuerpflichtige, nur die Kennziffern für die Landwirtschaft.[2]

In den Veranlagungsrichtlinien 1928 wird den Landesfinanzämtern die Aufgabe der Feststellung von Richtsätzen übertragen und gleichzeitig empfohlen zur Berücksichtigung von abweichenden Standortverhältnissen für Stadt und Land jeweils besondere Richtsätze aufzustellen.[3]

Die Richtlinien für den Veranlagungszeitraum 1929 fordern, zu weite Spannen bei den Richtsätzen zu vermeiden und eine Trennung der Ziffern nach der Zahl der beschäftigten Personen und nach der Höhe des Umsatzes vorzunehmen.[4]

Die Schwankungen in der Gesamtwirtschaft und ihre Berücksichtigung bei der Ermittlung und Anwendung von Branchenkennziffern in der Form von Richtsätzen werden in den Veranlagungsrichtlinien 1932 erörtert.[5]

---

1) Vgl. Pissel-Koppe, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 3. Aufl., Berlin-Wien 1930, S. 478
2) Bis zum heutigen Tage ist die Besteuerung nach Durchschnittsätzen, die seit 1935 (EStG 1934) im § 29 EStG geregelt ist, nicht wesentlich erweitert worden. Vgl. letzte Fassung der VO über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 2. 6. 1949, WiGBl, S. 95 und VO über die Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26. 1. 1937, RGBl I,S. 99
3) Vgl. Rderl. d. RMdF v. 28. 1. 28 - III e - 300, RStBl 1928, S. 37
4) Vgl. Rderl. d. RMdF v. 16. 2. 29 - S 2209 - 1, RStBl 1929, S. 107 f.
5) Vgl. Rderl. d. RMdF v. 5. 3. 32 - S 2209 - 25 III, RStBl 1932, S. 258 ff.

Die Veranlagungsrichtlinien 1933 klären die Begriffe Rohgewinn, Reingewinn und wirtschaftlicher Umsatz im Hinblick auf die bei ihrer Errechnung zu berücksichtigenden Betriebsausgaben.[1)]

1934[2)] werden die bisher ergangenen Richtlinien zur Aufstellung und Anwendung von Branchenkennziffern in Form der Richtsätze zusammengefaßt und in die Veranlagungsrichtlinien vom 15. Februar 1938 für den Veranlagungszeitraum 1937[3)] übernommen. Diese sind bis heute für Ermittlung und Anwendung von Branchenkennziffern als Richtsätze maßgebend.[4)]

III. Problemstellung und Gang der Untersuchung

Die derzeitige Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe kann vom Standpunkt des Einzelbetriebes und auch in gesamtwirtschaftlicher Sicht kaum befriedigen, da das Steueraufkommen eines gewerblichen Kleinbetriebes im allgemeinen in einem Mißverhältnis zu den mit der Besteuerung verbundenen Erhebungskosten steht. Zu diesen Erhebungskosten sind nicht nur die den Steuerertrag des Fiskus mindernden Verwaltungskosten, sondern in gleichem Maße die den Kleingewerbetreibenden entstehenden nicht unerheblichen zusätzlichen Kosten zu zählen.

Manche Betriebe geraten durch spätere, mitunter erheb-

---

1) Vgl. Rderl. d. RMdF v. 3. 3. 33 - S 2209 - 70 III, RStBl 1933, S. 162 ff.
2) Vgl. Rderl. d. RMdF v. 28. 2. 35 - S 2209 - 200 III, RStBl 1935, S. 386 f.
3) Vgl. Rderl. d. RMdF v. 15. 2. 38 - S 2209 - 410 III, RStBl 1938, S. 193 ff., S. 205
4) Vgl. Blümich-Falk, a.a.O., § 29, Anmerkung 2 (Kennzahlen)

liche Nachforderungen in den Berichtigungsbescheiden in Zahlungsschwierigkeiten, die die Existenz gerade gewerblicher Kleinbetriebe vielleicht mehr in Frage stellen als mangelnde Wirtschaftlichkeit, Produktivität oder Rentabilität.

Das zur Zeit geltende Steuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland läßt zwar in bestimmtem Umfange ein Eingehen auf die Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe erkennen, wie z.B. durch die verschiedensten Freibeträge und Besteuerungsgrenzen, die teils bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, teils im Tarif eingearbeitet sind, jedoch wird die Besteuerung, insbesondere bei der Umsatzsteuer, Einkommensteuer für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Gewerbesteuer für den Gewerbeertrag, der Eigenart gewerblicher Kleinbetriebe nur wenig gerecht.

Aufgabe der vorliegenden Arbeit ist es unter Berücksichtigung der sich von der Finanzwissenschaft, dem Steuerrecht und der Betriebswirtschaft her für eine Anwendung von Branchenkennziffern ergebenden und zu erfüllenden Voraussetzungen und der Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe nach dem geltenden Steuerrecht - unter Abwägung der Vor- und Nachteile der Betroffenen, der gewerblichen Kleinbetriebe und des Fiskus - zu untersuchen, ob und inwieweit sich mit Hilfe von Branchenkennziffern Möglichkeiten bieten, die Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in einer Form durchzuführen, die ihren Besonderheiten Rechnung trägt.

Im ersten Hauptteil A werden aus unterschiedlichen Blickrichtungen die wesentlichen Voraussetzungen für eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe erarbeitet.

Vom Standpunkt der Finanzwissenschaft, da finanzwissen-

schaftliche Erkenntnisse einmal die Grundlage gesetzlicher Regelungen sind - sie geben gewissermaßen die Richtlinien für die Schaffung des geltenden Steuerrechts - und da sie zum anderen bei der Auslegung der Gesetze herangezogen werden.[1)]

Vom Standpunkt des Steuerrechts, wie das Recht der Abgaben nach deren Haupterscheinungsart genannt wird, da die Steuer als Gegenstand der geltenden Rechtsordnung, als Rechtsinstitut, dort seine rechtliche Ordnung erfährt und - im Gegensatz zur Finanzwissenschaft - die Aufgabe hat, unter der Idee des bestehenden Rechts den Steueranspruch des Staates in seiner rechtlichen Bedeutung allseitig verbindlich und unter Berücksichtigung der Tragweite jeder einzelnen Äußerung darzustellen und die Erfüllung der einzelnen Steueransprüche an den Steuerschuldner zu regeln, wobei grundsätzlich die von der geltenden Rechtsordnung den Erscheinungen des wirtschaftlichen Lebens gegebene Bedeutung und Gestaltung maßgebend ist.[2)]

Vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre als Führungslehre der Unternehmung, da sie bei organisch-funktionaler Betrachtungsweise neben der Organisation der Unternehmung die Aufgabe der laufenden Betriebsführung behandelt, zu der auch die Ordnungs- oder Hilfsfunktion "Rechnungswesen" mit seinem Zweig der betriebswirtschaftlichen Statistik zählt. Letztere ist der Ansatzpunkt bei der Untersuchung der betriebswirtschaftlichen Voraussetzungen für

---

1) Zur Bedeutung finanzwissenschaftlicher Erkenntnisse für praktische Steuerprobleme siehe auch ausführlich: Willems, Rudolf, Finanzwissenschaftliche Erkenntnisse als Auslegungselemente in: Felix, Günther, Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 63 ff.

2) Vgl. Blumenstein, Ernst, System des Steuerrechts, Bern 1951, S. 13

eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe, von der sich Verbindungen zu allen Faktoren und Funktionsbereichen herstellen lassen, da diese insgesamt miteinander in wechselseitigen Beziehungen stehen.[1)]

Im zweiten Hauptteil B wird die derzeitige Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe nach dem geltenden Steuerrecht unter den Gesichtspunkten der Ermittlung und Nachprüfung der Besteuerungsgrundlagen erörtert.

Nachdem in einem ersten Abschnitt zunächst die gesetzlichen Grundlagen einer Anwendung von Branchenkennziffern aufgezeigt werden und auf die Gewinnung von Branchenkennziffern durch die Finanzverwaltung eingegangen und zugleich vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt dazu Stellung genommen wird, folgen im Anschluß daran Ausführungen über die Ermittlung und Nachprüfung der Besteuerungsgrundlagen bei den wichtigsten Steuerarten gewerblicher Betriebe, der Umsatz-, Einkommen-, Gewerbe- und Vermögensteuer als Grundlage für die Ausgestaltung einer unserem Steuersystem adäquaten Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe.

Im dritten Hauptteil C sind auf Grund der im ersten Hauptteil A unter finanzwissenschaftlichen, steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten für eine Anwendung von Branchenkennziffern erarbeiteten Voraussetzungen und der im zweiten Hauptteil B erörterten Anwendung von Branchenkennziffern nach dem geltenden

---

1) Vgl. Deutsch, Paul, Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre im Zeichen des technischen Fortschritts, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1956, S. 484 ff.

Steuerrecht die Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe Gegenstand der Untersuchung.

Zunächst wird der in Betracht kommende Kreis gewerblicher Kleinbetriebe unter steuerlichen Gesichtspunkten abgegrenzt, auf die für eine angemessene Besteuerung mittelbar oder unmittelbar bedeutsamen Besonderheiten eingegangen und die Untersuchung bei den Formen der monistischen und pluralistischen Besteuerung begründet und erläutert (Abschnitt I).

Entscheidend für eine Anwendung von Branchenkennziffern ist die mögliche Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlagen und Steuermaße, die Gestaltung der Steuererhebung und Kontrolle und die rechtliche Institutionalisierung. Entsprechend werden die Möglichkeiten einer Anwendung von Branchenkennziffern bei beiden Formen der Besteuerung auf diese Kriterien hin untersucht und gleichzeitig die Grenzen aufgezeigt, wobei Verfahren in der Form der monistischen (Handwerksteuer der sowjetisch besetzten Zone Deutschlands) und der pluralistischen Besteuerung (Besteuerung nichtbuchführender Gewerbetreibender in Österreich) die vorangestellten Überlegungen bestätigen (Abschnitte II und III).

Das Ergebnis der Untersuchung, eine Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe unter Anwendung von rechtsverbindlichen Branchenkennziffern in der Form der pluralistischen Besteuerung, kann das Problem "Branchenkennziffern und die Besteuerung von Sondertatbeständen" nicht unbeachtet lassen (Schluß).

Die in der vorliegenden Untersuchung gemachten Vorschlä-

ge und Anregungen zu einer den Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe Rechnung tragenden Besteuerung unter Anwendung von Branchenkennziffern sind zunächst als ein Ergebnis theoretischer Erörterungen anzusehen, deren praktische Brauchbarkeit sich im einzelnen erweisen muß.

A. Die Voraussetzungen für eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung

I. Die finanzwissenschaftlichen Voraussetzungen

Die Finanzwissenschaft als die älteste sich mit Steuern beschäftigende Disziplin hat es als Wissenschaft oder Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft, wie immer man ihren Inhalt umschreiben mag, mit der Aufbringung, Verwaltung und Verwendung öffentlicher Mittel zur Deckung des öffentlichen Bedarfs zu tun.[1)]

Die Aufbringung des öffentlichen Bedarfs auf dem Wege der Besteuerung ist in erster Linie Gegenstand der allgemeinen und speziellen Lehre von den Steuern, auch Steuerwirtschaftslehre genannt.

Von der Steuerwirtschaftslehre sind mannigfache Ziele für die Gestaltung und Durchführung der Besteuerung in Form von Prinzipien, Maximen, Postulaten oder Grundsätzen aufgestellt und im Laufe der Zeit variiert, ergänzt und systematisiert worden, weil sie durch den geschichtlichen Tatbestand des Steuerwesens und durch gewisse politische und wirtschaftspolitische Zielsetzungen bestimmt

---

1) Vgl. Gerloff, Wilhelm, Grundlegung der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. 1, Tübingen 1952, S. 11 ff. Ders., Steuerwirtschaftslehre, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. 2, Tübingen 1956, S. 240.- Die Meinung über die nichtfiskalischen Ziele und Zwecke als Gegenstand der Besteuerung und damit der Finanzwissenschaft ist nicht einheitlich. So verweist Ammon, A., Grundsätze der Finanzwissenschaft, Bd. 1, Bern 1947, S. 180 die nichtfiskalischen Zwecke der Besteuerung in den Bereich der Wirtschaftspolitik bzw. der Sozialpolitik. Nach Mann und anderen steht die Ordnungsfunktion gleichberechtigt neben der herkömmlichen Fiskalfunktion der Besteuerung. Vgl. Mann, Fritz-Karl, Die Staatswirtschaftslehre unserer Zeit, Finanzarchiv, N. F., Bd. 15, S. 215 ff.

sind, wie sie durch die herrschende Staatsauffassung, die geltende Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung und damit durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung gegeben sind.

Die Vielzahl der aufgestellten Grundsätze der Besteuerung, die sich zum Teil decken bzw. ineinanderübergreifen, werden vornehmlich von zwei Motiven bestimmt, nämlich dem ethischen und ökonomischen. "In dem einen Falle wird die Steuer als ein Gerechtigkeitsproblem, in dem anderen als ein Wirtschaftsproblem angesehen."[1)]

Inhalt und Bedeutung der aus diesen Problemstellungen abgeleiteten Grundsätze - des Grundsatzes der Gerechtigkeit der Besteuerung und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung - sind als finanzwissenschaftliche Voraussetzungen für eine Anwendung von Branchenkennziffern im folgenden zu untersuchen.

1. Der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung

Ebensowenig wie es möglich ist, den Begriff der Gerechtigkeit im allgemeinen inhaltlich präzise zu formulieren, ist es auch ein vergebliches Unterfangen den Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung im besonderen genau zu umschreiben, "weil die Gerechtigkeit als oberstes Prinzip ihrerseits nicht wieder definiert werden kann, da sie der inhaltlichen Erfassung durch unser rationales Denken unzugänglich ist."[2)]

---

1) Gerloff, Wilhelm, Steuerwirtschaftslehre, § 8 Grundsätze der Besteuerung, a.a.O., S. 269
2) Wackernagel, Jacob, Über die Steuergerechtigkeit, Basler Universitätsreden, 38. Heft, Basel 1956, S. 6

Der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung kann auch keine Antwort auf die Frage geben, wann eine Steuer nach Grund, Höhe, Steuergegenstand und Kreis der von ihr betroffenen Personen "gerecht" ist, weil sich ein absolut gültiger Maßstab dafür nicht finden läßt.[1] Aus dem Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung läßt sich keine unbedingte, absolute oder prozentuale Grenze einer steuerlichen Last ableiten, weil die Höhe der Ausgaben, zu deren Deckung Steuern zu dienen bestimmt sind, nicht für immer festliegt. Sie steht in ständiger Wechselwirkung zu den jeweiligen Gegebenheiten der Politik, der Kultur und der Wirtschaft eines Volkes. Die Größe des Finanzbedarfs der öffentlichen Hand und damit das Ausmaß der steuerlichen Belastung der Staatsbürger sind abhängig von im voraus nicht übersehbaren und niemals gleichbleibenden außen- und innenpolitischen Entwicklungen und Forderungen. Diese bestimmen das zeit- und wertmäßige Ausmaß der Gesamtbelastung und sind aufs engste verflochten mit soziologischen, ethischen, kulturellen und nicht zuletzt volks- und betriebswirtschaftlichen und steuertechnischen Erwägungen. Der öffentliche Finanzbedarf ist somit - wenn überhaupt - weniger eine durch die verantwortlichen Staatsorgane beeinflußte Größe als vielmehr eine durch die im Staatsinteresse unvermeidlichen Ausgaben bedingte und vorgegebene Größe, die nach dem finanzwissenschaftlichen Deckungsprinzip aus den öffentlichen Einnahmen, vorwiegend aus Steuern, gedeckt werden muß.

In Anlehnung an Adolph Wagner umfaßt der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung die Postulate der Allgemeinheit, der Verhältnismäßigkeit, der Leistungsfähigkeit

---

1) Vgl. Höffner, Joseph, Eigentumsbegriff und heutige Besteuerungsgrundsätze vom Standpunkt der Moral, Steuerwarte 1952, Sp. 375 ff., Sp. 380

und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.[1)]

Das Postulat der Allgemeinheit der Besteuerung fordert, daß alle, die dazu in der Lage sind, Steuern zahlen sollen. Nichtbesteuerung ist eine Ungerechtigkeit. Die Allgemeinheit der Besteuerung verbietet Steuerbefreiungen (Steuerprivilegien) irgendwelcher Gruppen von Steuerpflichtigen.[2)]

Die Postulate der Verhältnismäßigkeit und der Leistungsfähigkeit der Besteuerung besagen, daß jeder Staatsangehörige im Verhältnis zu seinem Einkommen und seinem Vermögen nach Maßgabe aller wirtschaftlichen Umstände, welche die Aufbringung der Steuer ermöglichen oder erleichtern an den Fiskus Steuern leisten soll.[3)]

Das Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, das Adam Smith (1776) als ersten seiner berühmten vier Grundsätze der Besteuerung nennt, verlangt schließlich die gleichmäßige Belastung aller Steuerzahler. Unterschiedliche Belastungen sind daher nur möglich auf Grund unterschiedlicher Leistungsfähigkeit.[4)]

Der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung ist somit in der Finanzwissenschaft als eine Forderung nach gerechter Steuerverteilung anzusehen. Der im Staatsinteresse notwendige Finanzbedarf soll unter bestimmten

---

1) Vgl. Wagner, Adolph, Finanzwissenschaft, Teil II, Die Principien der Gerechtigkeit oder der gerechten Steuervertheilung, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 372 ff.
2) Vgl. Schmölders, Günter, Allgemeine Steuerlehre, 3. Aufl., Berlin 1958, S. 30
3) Vgl. Gerloff, Wilhelm, Steuerwirtschaftslehre, a.a.O., S. 272
4) Vgl. Smith, Adam, Eine Untersuchung über Natur und Ursachen des Volkswohlstandes, Bd. 3, Jena 1923, S. 187 f.

an der Idee der Gerechtigkeit orientierten Forderungen von den Staatsbürgern aufgebracht werden.

In diesem Sinne hat der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung auch Eingang gefunden in einige Verfassungen, die Richtlinien für die Besteuerung und die Lastenverteilung enthalten.

Art. 123 der Bayerischen Verfassung verkündet:

"Alle sind im Verhältnis ihres Einkommens und Vermögens und unter Berücksichtigung ihrer Unterhaltspflicht zu den öffentlichen Lasten heranzuziehen. Verbrauchsteuern und Besitzsteuern müssen zueinander in einem angemessenen Verhältnis stehen. Die Erbschaftsteuer dient auch dem Zweck, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern. Sie ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis zu staffeln."

Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung (WRV) fordert:

"Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältni.. ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei."

Will man feststellen, worin heute die Allgemeinheit, Verhältnismäßigkeit, Leistungsfähigkeit, Gleichmäßigkeit, d.h. die Gerechtigkeit der Besteuerung, der gerechten Steuerverteilung gefunden wird, so ist zwar in das Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland eine dem Art. 134 WRV entsprechende Bestimmung nicht aufgenommen, wohl aber umschließt nach überwiegender Meinung in Schrifttum und Rechtsprechung[1] Art. 3 Abs. 1 GG, wonach alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind und der gem. Art. 1 Abs. 3 GG Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht bindet, auch die finanz-

---

1) Vgl. Paulick, Heinz, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - Sein Inhalt und seine Grenzen, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 121 ff. hier S. 141 ff. und die dort angeführte Literatur

wissenschaftlichen Postulate der Allgemeinheit, der Verhältnismäßigkeit, der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Das Bundesverfassungsgericht konnte daher mit Recht zu der Feststellung kommen, es bestehe kein Zweifel daran, daß der Gesetzgeber an den Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung gebunden ist, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt.[1)]

Art. 3 Abs. 1 GG besagt, daß "sachverhaltlich Gleiches rechtlich gleich, sachverhaltlich Ungleiches (Verschiedenes) je nach seiner Eigenart rechtlich ungleich (unterschiedlich) zu behandeln ist. Das Gesetz muß Gleiches gleich, es kann Verschiedenes nach seiner Eigenart behandeln."[2)] Die Verpflichtung der Legislative, gleiches (Steuer-) Recht zu schaffen, "bedeutet also soviel wie gleiches Recht für alles, was gleich ist. Der Gesetzgeber darf nicht künstlich Ungleichheiten schaffen. Ebensowenig darf er aber künstlich Gleichheiten schaffen. Er darf und muß bestehende Ungleichheiten, vor allem die naturgegebenen Ungleichheiten und solche auf dem Gebiete des sozialen Lebens, berücksichtigen."[3)]

Der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung gebietet danach, wirtschaftlich gleiche Verhältnisse steuerlich gleich zu behandeln. Er verbietet wesentlich Gleiches steuerlich ungleich zu behandeln.

---

1) Beschluß 1 BvL 4/54 v. 17. 1. 57, B-Verf-G-E 6, ff. = St-R-K Eink-StG § 26 R 28 bei Paulick, Heinz, Grundgesetz und Besteuerung (Das Erkenntnisgut aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Anwendung auf das Gebiet der Besteuerung), Steuerberater-Jahrbuch 1957/58, Köln 1958, S. 92

2) von Mangoldt-Klein, Das Bonner Grundgesetz, Bd. I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1957, Anm. III 1 zu Art. 3

3) von Mangoldt-Klein, Das Bonner Grundgesetz, a.a.O., Anm. III 1 zu Art. 3

Es widerspricht daher keineswegs dem Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung, wenn der Gesetzgeber bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen bewußt unterschiedlich behandelt, solange er Verschiedenes nach seiner naturgegebenen Verschiedenheit behandelt und die Wertung des Verschiedenen nach gleichen Maßstäben vornimmt, d.h. das Verschiedene "gleich" unterschiedlich behandelt.

Wenn bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen bewußt unterschiedlich behandelt werden und zwar sowohl im Sinne einer absoluten als auch einer relativen Gleichbehandlung, kann man kaum behaupten, daß die vom Gesetzgeber bewußt getroffenen Unterschiede in jedem Falle zu einem ungerechten Ergebnis führen müssen, soweit sie auf vernünftigen, sachlichen Erwägungen wirtschaftlicher (volks- und betriebswirtschaftlicher), wirtschaftspolitischer, sozialer, sozialpolitischer Art und nicht auf Willkür beruhen.

So wird denn auch allgemein im Schrifttum im Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung, der gerechten Steuerverteilung und damit auch in den Postulaten der Allgemeinheit, der Verhältnismäßigkeit, der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein Verbot der Willkür und des Mißbrauchs gesehen, das über den Geboten der Ungleichbehandlung und Gleichbehandlung steht.[1)]

Das Willkür- und Mißbrauchsverbot "richtet sich nicht gegen jede vom Gesetzgeber normierte Ungleichheit, sondern nur gegen die ungleiche Behandlung dessen, was

---

1) So u.a. das Oberversicherungsamt Freiburg i.Brs., DRZ 1950, S. 409 ff., bei
Paulick, Heinz, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, a.a.O., S. 167

in einem bestimmten Sachzusammenhang vernünftigerweise im wesentlichen gleich zu werten ist."[1)]

Für den Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung ergibt sich daraus:

Der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung - der gerechten Steuerverteilung und damit die Postulate der Allgemeinheit, der Verhältnismäßigkeit, der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - bindet den Gesetzgeber, die Verwaltung und die Rechtsprechung gem. Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 3 GG an das Willkür- und Mißbrauchsverbot.

Der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung wird offensichtlich da verletzt, wo sich kein sachlich zureichender Grund für eine unterschiedliche Behandlung von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen finden läßt. Alle verhältnismäßig gleich, gleichmäßig nach ihrer Leistungsfähigkeit besteuern heißt, alle so besteuern, daß jeden das gleiche wirtschaftliche Opfer trifft.

Der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung, der gerechten Steuerverteilung, als eine der Voraussetzungen für eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe, im Sinne eines Willkür- und Mißbrauchsverbots für Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung verstanden, wird solange nicht verletzt, als die wirtschaftlichen Verhältnisse, einschließlich der Verschiedenheiten des Einzelfalls, nach Möglichkeit berücksichtigt werden. Die gewerblichen Kleinbetriebe, deren Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Branchenkennziffern ermittelt werden, muß verhältnismäßig das gleiche wirtschaftliche Opfer treffen wie die-

---

1) Oberversicherungsamt Freiburg i.Brs., a.a.O., S. 167

jenigen gewerblichen Betriebe, deren Besteuerungsgrundlagen ohne Hilfe von Branchenkennziffern ermittelt werden.

2. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung

Von der Vielzahl der durch das ökonomische Motiv bestimmten Steuergrundsätze ist der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung für die gestellte Aufgabe - sieht man von den Grundsätzen der Ausreichendheit und der Beweglichkeit der Besteuerung, der Wahl richtiger Steuerquellen und Steuerarten ab - der bedeutungsvollste.[1)]

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung fordert, die Steuererhebung mit dem geringst möglichen Aufwand durchzuführen; sie soll "nicht mehr aus den Taschen der Steuerzahler herausnehmen, als sie dem Staatsschatz zuführt."[2)]

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung ist "nichts anderes als die Anwendung des ökonomischen Prinzips auf die Finanzwirtschaft als Einzelwirtschaft. Die

---

1) Vgl. Wagner, Adolph, Finanzwissenschaft, Oberste Grundsätze der Besteuerung, a.a.O., S. 292 f. - Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung wird u.a. auch als Grundsatz der Einfachheit, der Leichtigkeit, der Wohlfeilheit, der Billigkeit, der Bequemlichkeit der Besteuerung bezeichnet. Sie verlangen, den Steuerdienst für die Steuerpflichtigen so einfach, leicht, wohlfeil, billig und bequem wie nur möglich zu gestalten. "Die möglichste Bequemlichkeit der Besteuerung liegt nicht nur im Interesse der besteuerten Bevölkerung, sondern auch im Finanzinteresse, weil dadurch der Eingang der Steuern gesichert wird." Wagner, Adolph, Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 463

2) Smith, Adam, Eine Untersuchung über Natur und Ursachen des Volkswohlstandes, a.a.O., S. 187

Erhebungskosten sind für letztere die einzelwirtschaftlichen Produktionskosten, mit denen der Steuerertrag gewonnen wird."[1)]

Zu den mit der Besteuerung verbundenen Erhebungskosten sind aber nicht nur die den Steuerertrag des Fiskus mindernden Verwaltungskosten zu zählen, sondern in gleichem Maße die den Steuerpflichtigen entstehenden zusätzlichen Kosten, die eine verdeckte steuerliche Belastung durch den Staat darstellen. Mit Wagner kann man von den eigentlichen "den Fiskus und die Steuerpflichtigen belastenden Erhebungskosten sprechen, die in der Steuerschuld enthalten sind und von den uneigentlichen",[1)] welche nur die letzteren belasten.

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung ist somit einmal als Forderung nach möglichst geringen Erhebungskosten für den Fiskus und zum anderen nach möglichst geringen für die Steuerpflichtigen mit der Steuererhebung entstehenden Kosten zu verstehen, die "dem Gewerbefleiß hinderlich sind und die Bürger von gewissen Geschäftszweigen abhalten, die einer großen Zahl von Menschen Unterhalt und Beschäftigung geben."[2)]

Dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung kam die deutsche Finanzwirtschaft lange Zeit hindurch nach. Bis zum Ende des ersten Weltkrieges oblag die Durchführung der mit der Steuererhebung verbundenen Verwaltungsarbeiten weitestgehend der zahlenmäßig relativ schwach besetzten Steuerverwaltung und nicht den Steuerpflichtigen. Eine Änderung trat ein mit der Umbildung

---

1) Wagner, Adolph, Finanzwissenschaft, Oberste Grundsätze der Besteuerung, a.a.O., S. 467
2) Smith, Adam, Eine Untersuchung über Natur und Ursachen des Volkswohlstandes, a.a.O., S. 188

des deutschen Steuerwesens durch die Erzberger'sche Steuerreform. In einem ständig wachsenden Umfang wurden seit jener Zeit rein staatliche bzw. steuerliche Verwaltungsaufgaben auf die Steuerpflichtigen abgewälzt. Nach dem zweiten Weltkrieg scheint der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung immer mehr in Vergessenheit geraten zu sein.

Neben der schon seit langem bestehenden Pflicht zur Ausfüllung und Einreichung der eigenen Steuererklärung sowie der Berechnung, Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer und Sozialversicherung für die Arbeitnehmer und der Kapitalertragsteuer für die Besitzer von Wertpapieren sind nach 1945 nicht nur die Verpflichtungen zur Einbehaltung der Kirchensteuer und der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleiches auf die Steuerpflichtigen zugekommen, sondern auch jene Belastungen, die, wie das Beispiel der Lohnfortzahlung im Krankheitsfalle zeigt, durch die neuere deutsche Sozialgesetzgebung ausgelöst worden sind.

Die Steuerpflichtigen sind somit in den letzten Jahrzehnten in einem immer stärkeren Maße zu "Gehilfen des Staates" geworden. Dabei ist zu beachten, daß der Steuerzahler nicht nur diese fiskalischen Hilfsdienste unentgeltlich zu leisten hat, sondern auch zusätzlich die Haftung für die Steuern zu tragen hat, an deren Erhebung er durch Gesetz mitwirkt.

In diesen, den Staatsbürgern aufgebürdeten und eigentlich dem Staate obliegenden Verwaltungsarbeiten verbirgt sich eine verdeckte steuerliche Belastung. Sie umfaßt alle Leistungen, die die Steuerpflichtigen im Auftrage des Staates und anderer öffentlicher Körperschaften auf Grund gesetzlicher Bestimmungen und Verwaltungsanordnungen und damit als Folge der komplizierten Gesetz-

gebung für die Zwecke der öffentlichen Hand ohne Anspruch auf Entgelt zu erbringen haben.

Über die Höhe dieser unentgeltlichen Leistungen der Steuerpflichtigen an den Staat lassen sich, da die tatsächlichen Belastungen der Steuerpflichtigen in Wahrheit größer sind als die, die sich aus der offiziellen Steuerstatistik ergeben, eindeutige Aussagen kaum machen.

Eine ungefähre Vorstellung von der Größenordnung der ausschließlich die Steuerpflichtigen belastenden Erhebungskosten vermittelt eine Untersuchung, die in der finanzwissenschaftlichen Abteilung des Institutes für Mittelstandsforschung an der Universität zu Köln durchgeführt worden ist.[1)]

Durch eine Umfrage bei einer Reihe als repräsentativ ausgewählter Betriebe bzw. Firmen im Raume Wuppertal versuchte man auf Grund der allgemeingültigen Erhebungsmaßnahmen durch Umrechnungen für das Kalenderjahr 1957 Aufschluß über die Höhe der verdeckten steuerlichen Belastung[2)] bei Industrie, Handel und Handwerk der Bundesrepublik Deutschland zu erhalten. Das Ergebnis war eine verdeckte steuerliche Belastung von mehr als 1 Mrd. DM.[3)]

---

1) Schmölders, Günter, Forschungsarbeit über den sogenannten "versteckten öffentlichen Bedarf", Institut für Mittelstandsforschung, Finanzwirtschaftliche Abteilung, Köln 1959 (unveröffentlichtes Manuskript)
2) Die Forschungsarbeit gebraucht statt des Begriffes der verdeckten steuerlichen Belastung den weitergehenden des versteckten öffentlichen Bedarfs. Die beiden Begriffe können nebeneinander gebraucht werden, da die mit der Sozialgesetzgebung und dem Gesetz über die Statistik verbundenen Arbeiten im Vergleich zu den durch die Steuergesetzgebung bedingten von relativ untergeordneter Bedeutung sind.
3) Das Ergebnis ist sicherlich mit den allen Umrechnungen in der Statistik von kleineren auf größere Einheiten eigenen Unsicherheiten behaftet und ent-

Eine Analyse der Umfrage läßt eine im Rahmen der vorliegenden Arbeit wichtige Feststellung zu. Die gewerblichen Klein- und Mittelbetriebe werden durch die Hilfsarbeiten für den Staat stärker belastet als die Großindustrie, weil die Belastung der Betriebe durch den versteckten öffentlichen Bedarf nicht in demselben Maße zunimmt, wie die Betriebsgröße, d.h. die Gesamtbelastung nimmt zwar bei steigender Betriebsgröße absolut zu, die Belastung pro Kopf der Beschäftigten jedoch ab. Auf Grund des vorgelegten Zahlenmaterials läßt sich weiter nachweisen, daß sich die Belastung durch den versteckten öffentlichen Bedarf besonders stark bei den Klein- und Mittelbetrieben der Industrie sowie beim Handel und Handwerk auswirkt. Von der mehr als 1 Mrd. DM verdeckter steuerlicher Belastung entfallen über 3/4 Mrd. DM auf Handel, Handwerk und die kleineren und mittleren gewerblichen Betriebe bis zu 100 Beschäftigten.

Die angeführte Untersuchung läßt erkennen, daß der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung grundsätzlich, insbesondere aber für die Besteuerung der gewerblichen Kleinbetriebe, erneute Aufmerksamkeit verdient.

Dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung als Forderung nach möglichst geringen Erhebungskosten für den Fiskus und nach möglichst geringen für die Steuerpflichtigen mit der Steuererhebung entstehenden Kosten ist zunächst Aufgabe des Gesetzgebers.

---

sprechend mit gewissen Einschränkungen zu sehen. Bei aller gebotenen Vorsicht kann es zumindest aber als eine begründete Schätzung bezeichnet werden, die eine ungefähre Vorstellung von der Größenordnung der verdeckten steuerlichen Belastung vermittelt.

Der Gesetzgeber müßte also die Verwaltungsbehörden wie auch die Finanzgerichte der Pflicht entheben, eine Untersuchung über die Einzelheiten der Steuerfälle anzustellen und die Steuerpflichtigen von den im Grunde ihm zustehenden Verwaltungsarbeiten entlasten. Er müßte möglichst viele Besonderheiten des einzelnen Besteuerungsfalles für unerheblich erklären, um damit auf ihre Erforschung verzichten zu können. Je nach der Sachlage würde eine mehr oder weniger große Menge an Zeit und Arbeit und damit an Erhebungskosten gespart.

Eine Möglichkeit zur Verwirklichung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung ist, insbesondere für gewerbliche Kleinbetriebe, in der Anwendung von Branchenkennziffern zu sehen, die zum Teil eine individuelle Veranlagung überflüssig machen. In welcher Form Branchenkennziffern für gewerbliche Kleinbetriebe geeignet sind, die Besteuerung wirtschaftlicher zu gestalten, auf diese Frage wird im dritten Hauptteil C bei der Erörterung der Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe einzugehen sein.

Schon hier aber sei darauf hingewiesen, daß das Maß, in welchem der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit befolgt wird und werden kann, weit mehr von den gegebenen Verhältnissen des Volks-, des Wirtschafts- und Staatslebens und von der hierdurch wieder so entscheidend mit bestimmten Wahl der Steuerarten und der Gestaltung des ganzen Steuersystems abhängt, als von einer bestimmten, frei nach der Zielsetzung eines Grundsatzes zu treffenden Einrichtung der Steuerverwaltung. U.a. findet der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe seine Grenzen in dem schon behandelten Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung und damit in den Postulaten der Allgemeinheit,

der Verhältnismäßigkeit, der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und in den noch zu erörternden steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen.

II. Die steuerrechtlichen Voraussetzungen

Während sich die Finanzwissenschaft mit der Aufbringung, Verwaltung und Verwendung öffentlicher Mittel zur Deckung des öffentlichen Bedarfs beschäftigt, die Steuer als Phänomen behandelt und ihre mannigfachen Auswirkungen prüft sowie die staats- und volkswirtschaftlichen Gründe offenzulegen versucht, die für die Einführung und Ausgestaltung der Steuern maßgebend sind, behandelt die Rechtswissenschaft die Steuer als Gegenstand der Rechtsordnung, als Rechtsinstitut.

Wie in der Finanzwissenschaft so sind auch im Steuerrecht bestimmte Grundsätze erarbeitet worden, die als solche nur teilweise in Gesetzen, Verordnungen, Richtlinien und in gerichtlichen Entscheidungen ausdrücklich festgelegt und formuliert worden sind. Dennoch lassen sich Gesetzgeber, Rechtsprechung und Verwaltung in ihrer Urteilsbildung mehr oder weniger offenkundig von diesen Grundsätzen leiten. Ihr Vorhandensein und ihre Beachtung in der Praxis geben dem Steuerrecht seine innere Einheit und gewährleisten seine sinngemäße Anwendung. Soweit diese Grundsätze in den Steuergesetzen hervortreten, sind sie auch, wenigstens im Sinne von Motiven, als rechtserheblich anzusehen.[1)]

Darüber hinaus ist es aus zwei Gründen berechtigt, ja

---

1) Vgl. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1960, S. 201 ff.

notwendig, zum Verständnis und zur richtigen Beurteilung von Einzelfragen im Steuerrecht sich bestimmter Grundsätze zu vergegenwärtigen. Einmal haben diese aus der Vergangenheit her den gegenwärtigen Rechtszustand geprägt, zum anderen vermögen sie auch in einer über diesen Zustand hinausdeutenden Weise zu wirken.

Für die Frage der Bedeutung von Branchenkennziffern für die Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe von besonderem Gewicht sind der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und der Grundsatz der Typisierung.

1. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit sind in der Gesetzgebung und Gesetzesanwendung nicht voneinander zu trennen, da die Anwendung der Rechtsnorm auf den Tatbestand, der nichts anderes ist als die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen eintreten sollen, den Kern der Rechtshandhabung bildet.[1] Jedes Recht ist an die Tatbestandsmäßigkeit gebunden, "sie ist der eigentliche Inhalt der Gesetzmäßigkeit."[2]

Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit sind daher auch nicht erst eine Erscheinung des neuzeitlichen

---

1) Vgl. Hensel, Albert, Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933, S. 43. Der Jurist ermittelt den Tatbestand und subsumiert ihn dem Gesetz.
2) Wacke, Gerhard, Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, Steuer und Wirtschaft 1947, Sp. 26

Rechtsstaates, sondern so alt wie das gesetzte Recht selbst. Sie wohnen als Grundsatz "seit den ältesten Zeiten jeder Rechtsordnung inne, die überhaupt gesetztes Recht enthält; von seinem Wesen sind sie nicht zu trennen, weil sonst das Recht sich selbst aufgeben würde."[1)]

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gilt somit auch für das Steuerrecht als Teil der allgemeinen Rechtsordnung, er gilt für den Gesetzgeber unter Beachtung der Grundrechtsnormen des Grundgesetzes, nicht weniger für die Rechtsprechung wie in kaum schwächerem Grade auch für die Verwaltung bei der Anwendung der Gesetze. Folgerichtig ist eine Besteuerung nur insoweit statthaft, als ihre Voraussetzungen eindeutig und erschöpfend im Gesetz geregelt sind.[2)]

Obgleich es für die Beachtung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit im Steuerrecht keiner Aufnahme in das Gesetz - wie oben ausgeführt - bedurft hätte, lassen sich dennoch einige Stellen anführen, wo auf die Gesetzmäßigkeit bzw. Tatbestandsmäßigkeit hingewiesen wird.

Gem. § 14 Abs. 2 des Gesetzes über die Finanzverwaltung (FVG) vom 6. September 1950 in der Fassung vom 23. April 1963 (BGBl I, S. 197) (früher § 29 Abs. 2 AO) müssen die Steuern nach dem Gesetz verwaltet werden. Diese Vorschrift macht also allen Beamten der Finanzämter und ihren Vorstehern die gesetzmäßige Verwaltung zur ausdrücklichen Pflicht und hat damit einen weitgehenden materiellen Inhalt.

---

1) Wacke, Gerhard, Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, a.a.O., Sp. 23

2) Vgl. Blumenstein, Ernst, System des Steuerrechts, a.a.O., S. 6 f.
Hensel, Albert, Steuerrecht, a.a.O., S. 45 ff.

§ 1 AO legt fest, daß Steuern (Geldleistungen) denen auferlegt werden, "bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft." Und in Weiterführung dieses Grundsatzes entsteht gem. § 3 Abs. 1 und 2 StAnpG die Steuerschuld, "sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft", wobei es unerheblich ist, "ob und wann die Steuer festgesetzt wird und wann die Steuer zu entrichten (wann sie fällig) ist."

§ 202 Abs. 1 AO weist darauf hin, daß nur diejenigen im Besteuerungsverfahren (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) getroffenen Anordnungen durch Auferlegung eines Erzwingungsgeldes, durch Ausführung auf Kosten des Pflichtigen und unmittelbar erzwungen werden können, die innerhalb der gesetzlichen Befugnisse liegen.

Gem. § 288 Abs. 1 AO kann eine Rechtsbeschwerde u.a. nur auf eine Nichtanwendung oder unrichtige Anwendung des bestehenden Rechts gestützt werden.

Als Grund für die Aufnahme des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in das Steuerrecht führt Wacke an, daß insbesondere die Tatbestandsmäßigkeit je nach Gerichtsverfassung und Staatsverwaltung - demokratisch, absolutistisch - eine ganz unterschiedliche Bedeutung aufweisen.[1)] Unter diesem Gesichtspunkt erscheinen die Ansprüche des Gesetzes über die Finanzverwaltung, der Abgabenordnung und des Steueranpassungsgesetzes im Hinblick auf Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung mehr als Selbstverständlichkeiten, auch mehr als bloße Verdeutlichungen eines ohnehin geltenden Grundsatzes.

Gesetz im Sinne des Steuerrechts ist nach § 2 Abs. 1

---

1) Vgl. Wacke, Gerhard, a.a.O., Sp. 27 f. Wacke weist an gleicher Stelle darauf hin, daß sowohl die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung für das ganze deutsche Recht ausdrücklich nur im Steuerrecht normiert ist als auch die Tatbestandsmäßigkeit als Voraussetzung der Rechtsfolge vom ganzen deutschen Recht allein im Steuerrecht ausgesprochen ist.

AO jede Rechtsnorm. Daraus ergibt sich, daß im Anwendungsbereich der AO der Gesetzesbegriff nicht auf Gesetze in formellem Sinne beschränkt ist.[1] Wenn in der AO von Gesetzen (§ 29 Abs. 2 AO jetzt § 14 Abs. 2 FVG), gesetzlichen Befugnissen (§ 202 Abs. 1 AO), gesetzlichen Verpflichtungen (§ 160 Abs. 1 AO) usw. gesprochen wird, so sind darunter nicht nur formelle Gesetze zu verstehen, sondern auch die zu ihrer Durchführung erlassenen Rechtsverordnungen und die sich aus ihnen ergebenden Befugnisse und Verpflichtungen.[2]

Allerdings sind Rechtsverordnungen nur insoweit Rechtsnormen i.S. der AO, als bei ihnen die "Gesetzmäßigkeit gewahrt ist und ihr sachlicher Inhalt durch die zu ihrem Erlaß erteilte gesetzliche Ermächtigung gedeckt wird, d.h. die Ermächtigung muß im Gesetze selbst ausgesprochen sein; Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung muß im Gesetz bestimmt sein und die Ermächtigung muß sich in dem im Gesetz gezogenen Rahmen halten.[3]

Verwaltungsanordnungen sind dagegen niemals Rechtsnormen i.S. der AO. Die Bundesregierung ist zwar durch Art. 108 Abs. 6 GG im Rahmen der Steuergesetzgebung zum Erlaß von allgemeinen Verwaltungsvorschriften (z.B. Richtlinien zum Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Gewerbesteuergesetz usw.) ermächtigt, jedoch sind dadurch lediglich die verwaltenden Finanzbehörden, nicht aber die Steuergerichte und die Steuerpflichtigen gebunden. Auch dürfen die Verwaltungsvorschriften weder die Gesetze noch die dazu ergangenen Rechtsverordnungen inhaltlich abändern.[3]

---

1) Vgl. Wacke, Gerhard, Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, a.a.O., Sp. 26
2) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO-Kommentar, München-Köln-Marburg 1960, AO § 2 Anm. 2
3) Vgl. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, a.a.O., S. 94 ff.

Die Gesetzmäßigkeit einer Steuer ist nur gegeben, wenn ihre Auferlegung von der im Rahmen der Verfassung und der zu ihrer Durchführung erlassenen Bestimmungen zuständigen Stelle in der vorgeschriebenen Form beschlossen und verkündet ist.[1] In der Regel bedarf es für eine Steuer der Gesetzesform, zulässig ist aber auch die Form der Rechtsverordnung, die im gleichem Maße rechtsverbindlich ist, auch für die Steuergerichte, wie die Steuergesetze selbst, falls die oben genannten Voraussetzungen gegeben sind.

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung fordert somit für eine unmittelbare, verpflichtende Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe, daß die Anwendung in Gesetzen oder Rechtsverordnungen, im Steuerrecht auch als Durchführungsbestimmungen bezeichnet, verankert ist. Eine ausschließliche Berücksichtigung der Anwendung von Branchenkennziffern in Verwaltungsvorschriften in der Form der Ausführungsbestimmungen und Richtlinien, würde dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit nicht genügen und somit eine wesentliche steuerrechtliche Voraussetzung einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe nicht erfüllen.

2. Der Grundsatz der Typisierung

Der Grundsatz der Typisierung[2] im Steuerrecht ist für

---

1) Vgl. dazu: Gesetz über die Verkündung von Rechtsverordnungen vom 30. 1. 1950, BGBl. 1949/50, S. 23

2) Typisierung bedeutet Schematisierung, Standardisierung, Verallgemeinerung, Vereinheitlichung. Verschieden Gestaltetes wird auf Grund gewisser gleicher Eigenschaften im Hinblick auf eine gesetzte Norm zu Gruppen zusammengefaßt.

eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe von entscheidender Bedeutung. Eine Ablehnung dieses Grundsatzes für das Steuerrecht wäre einer grundsätzlichen Ablehnung der Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gleichzusetzen, da Branchenkennziffern als aus vergleichsgeeigneten betriebsindividuellen Kennziffern einer Reihe oder der Gesamtheit der Betriebe einer Branche ermittelte Durchschnittsziffern, die die typischen, durchschnittlichen Verhältnisse innerhalb der betreffenden Branche oder Branchengruppe wiedergeben, Typisierungen in großem Ausmaße darstellen.

Es ist daher zu untersuchen, ob und inwieweit die Verwirklichung des Grundsatzes der Typisierung als Voraussetzung für eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung zulässig ist. Zweckmäßigerweise unterscheidet man dabei die Typisierung in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.

Die Gesetzgebung ist wohl im weitesten Umfange zu Typisierungen gezwungen, da jede allgemeine gesetzliche Normierung, soweit sie die Tatbestände zu bezeichnen hat, an die sie ihre bestimmten Rechtsfolgen knüpfen will, naturnotwendig an Grenzen stößt, die einer Individualisierung und Konkretisierung der zu bezeichnenden Tatbestände gesetzt sind. Die gesetzliche Norm würde unanwendbar, wenn sie bei der Vielzahl und verwirrenden Vielgestaltigkeit der steuerlichen Sachverhalte auf einen konkreten Sachverhalt ausgerichtet sein wollte. "An sich Unterschiedliches kann nur in großen Zügen unterschiedlich geregelt werden, immer ist eine Tendenz der Vereinheitlichung in der Betrachtung auch des Unterschiedlichen wirksam."[1)]

---

1) Bühler-Strickrodt, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, a.a.O., S. 168

Beispiele für solche Vereinheitlichungen vielgestaltiger und zahlreicher Sachverhalte durch die steuerliche Gesetzgebung gesetzter Normen sind:

Sonderausgaben und Werbungskosten werden durch Pauschalsätze abgegolten, sofern ein Nachweis nicht möglich ist, bzw. die effektiven Ausgaben die Höhe der Pauschsätze nicht erreichen.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wird als Mietwert des Einfamilienhauses ein feststehender Prozentsatz zugrunde gelegt, der die durchschnittliche (typische) Differenz zwischen Rohmietwert und Hauskosten zum Ausdruck bringt. Eine individuelle Errechnung dieses Wertes findet nicht statt.

Die Legaldefinition der Spekulationsgeschäfte im § 23 EStG, jene unwiderlegbare Fixierung eines gesetzlichen Tatbestandes, die nur auf den Zeitablauf zwischen Erwerb und Veräußerung der jeweiligen Wirtschaftsgüter abstellt, sieht völlig ab von der Spekulationsabsicht, die im sonstigen Sprachgebrauch doch ein tragendes Element des Begriffes ist.

Die angeführten Beispiele, die um beliebig viele vermehrt werden könnten, lassen die zusammenfassende, einheitliche Behandlung gewisser Lebensvorgänge durch den Gesetzgeber erkennen.

Die Gesetzgebung kommt daher, sollen ihre Gesetze nicht unanwendbar, sondern praktikabel sein, und die Rechtsverordnungen in der Form der Durchführungsverordnungen nicht mit einem Ballast von Einzelregelungen belastet werden, an Typisierungen - die sich selbstverständlich in verfassungsrechtlichen Grenzen halten müssen - auch deshalb nicht vorbei, weil sie bei dem geltenden Grundsatz der Gesetz- und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ihrerseits der Verwaltung insoweit keinen besonderen Ermessensspielraum gewähren kann.

An der Berechtigung des Gesetzgebers, in vernüftigem Rahmen "gesetzliche Typisierungen" vorzunehmen, kann somit kaum gezweifelt werden.

Die Rechtsprechung hat die Typisierung von Tatbeständen als Rechtstechnik schon früh anerkannt.[1] Die von den obersten Finanzhöfen aus einem Teilgebiet des bürgerlichen Rechts, nämlich der Auslegung typischer Vertragsbedingungen durch die Rechtsprechung des Reichsgerichtes, übernommene und für das Steuerrecht weiterentwickelte Typisierungslehre, nach der Tatbestände, die in typischer Gestaltung häufig vorkommen, ungeachtet unbedeutender Besonderheiten des einzelnen Falles, auf ihre typische Grundform zurückgeführt und nach dieser besteuert werden, hat die Typisierung im Steuerrecht zu einem allgemein anerkannten Grundsatz gemacht.[2]

Die Notwendigkeit der Typisierung für die Rechtsprechung haben sowohl Reichsfinanzhof als auch Bundesfinanzhof wiederholt begründet.

Grundlegend hat sich der Reichsfinanzhof im Jahre 1930 zur Typisierung wie folgt erklärt:

"Es ist dem Steuerstreit besonders eigen, daß in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle eine endgültige Entscheidung sich in ihren Wirkungen nicht gegenüber der einzelnen Streitpartei erschöpft, daß vielmehr die Ergebnisse darüber hinaus zumeist ganze Bevölkerungsgruppen oder Gesellschafts- und Wirtschaftsschichten treffen. Man denke z.B. an die Lohnsteuer oder an Bilanzfragen. Derartige grundsätzliche Wirkungen für die Allgemeinheit können auch bei der Rechtsfindung nicht unbeachtet bleiben. Sie legen es nahe, die Entscheidung nach Möglichkeit und im wesentlichen nicht davon abhängig zu machen, was die Beteiligten gerade in diesem oder jenem Falle besonders ausgemacht haben. In den Vordergrund tritt vielmehr die Frage: was ist nach der Auffassung der Allgemeinheit als typische Gestaltung

---

1) Vgl. Hensel, Albert, Steuerrecht, a.a.O., S. 54 f.
2) Vgl. Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1959, S. 84 ff.
Hartz, Wilhelm, Die Auslegung von Steuergesetzen, Der Betrieb 1957, S. 828 ff.

anzusehen, die nach dem Sinn und dem Zweck der in Betracht kommenden Vorschriften auch bei abweichender Regelung der Beteiligten für die steuerliche Beurteilung maßgebend sein kann und soll."[1]

Der Bundesfinanzhof führte u.a. aus:

"Eine individuelle Behandlung jedes einzelnen Falles würde, wenn jeweils alle Einzelheiten in Betracht zu ziehen wären, zu Ergebnissen führen, die für die Steuerpflichtigen, in ihrer Gesamtheit betrachtet, und für die Verwaltung nicht tragbar seien. Deshalb erscheine es geboten, für die Besteuerung Fälle, die im großen und ganzen gleichgelagert seien, ihrer Besonderheiten im einzelnen zu entkleiden und nach ihren wesentlichen Merkmalen zusammenzufassen und für die Besteuerung gleichzubehandeln. Diese als Typisierung bezeichnete Maßnahme erweise sich als notwendig."[2]

Zu den Begründungen der obersten Finanzhöfe über die Notwendigkeit und Zulässigkeit einer Typisierung in der Rechtsprechung muß einschränkend gesagt werden, daß eine Typisierung durch die Rechtsprechung nicht möglich ist, wenn dadurch eine Abweichung vom zweifelsfreien Gesetzeswortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzes, seinem Zweck und Sinn erfolgt. Der Grundsatz der Gesetz- und Tatbestandsmäßigkeit darf in keinem Falle verletzt werden.

Die Verwaltung ist - wie Gesetzgebung und Rechtsprechung - zu Typisierungen gezwungen, wenn sie die ausführenden Beamten nicht nur zur Entscheidung eines konkreten Falles befähigen will. Auch sie muß in ihren Verwaltungsanordnungen, Richtlinien und Anweisungen an die Finanzämter verallgemeinern, typisieren.[3] Eine

---

1) RFH-Urteil vom 7. 5. 1930, RStBl 1930, S. 672
2) BFH-Urteil vom 24.11. 1950, BStBl 1951, S. 23
3) Vgl. dazu u.a. Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., S. 35 - Im Gegensatz hierzu sprechen Bühler-Strickrodt der Verwaltung grundsätzlich das Recht zu Typisierungen ab; vgl. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, a.a.O., S. 170

solche Schematisierung oder Typisierung stellen z.B. die Richtlinien zur Bewertung nichtnotierter Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften dar (Berliner - bzw. seit der Vermögensteuer - Hauptveranlagung 1953 das Stuttgarter-Verfahren), die Richtlinien zur Bewertung von Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücken (Weilsche-Verfahren), usw.

Selbstverständlich darf auch die Typisierung der Verwaltung - wie die der Rechtsprechung - nicht zu einer Abweichung vom Gesetz führen. Geht die Verwaltung von typischen Verhältnissen aus, so steht dem Steuerpflichtigen das Recht zu, auf Grund von exakten Unterlagen das Vorliegen eines anderen Sachverhalts, der nicht mit dem unterstelltem Typus übereinstimmt, zu beweisen. Die Typisierung bei der Verwaltung läuft auf eine Regelung der Beweislast hinaus. Unter keinen Umständen darf die Verwaltung die Geltendmachung solcher Ausnahmen als unerheblich zurückweisen. Das wäre Gesetzesverletzung.

Obwohl die Zulässigkeit einer Typisierung in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung, wie ausgeführt, aus sachlichen Gründen kaum in Frage gestellt werden kann, ist der Grundsatz der Typisierung im Steuerrecht, insbesondere die Typisierung in Rechtsprechung und Verwaltung, dennoch umstritten.

Der gewichtigste Einwand gegen eine Typisierung ist m.E. der: Der Grundsatz der Typisierung stehe - so wird behauptet - in einem gewissen Gegensatz zum Grundsatz der Gerechtigkeit und damit der Allgemeinheit, Verhältnismäßigkeit, Leistungsfähigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Eine Typisierung führe in Wirklichkeit nicht dazu, gleiche Verhältnisse gleich zu behandeln, sondern Ungleiches gleich zu behandeln

und Schiebe - soweit es sich um eine Typisierung in Rechtsprechung und Verwaltung handelt - Tatbestandsmerkmale beiseite, die nach dem Gesetz erheblich seien.[1)]

Dagegen ist vorzubringen, daß die Gesetzgebung - in abgeschwächter Form gilt das auch für die Rechtsprechung und Verwaltung - ohne eine gewisse Typisierung gerade zu einer ungleichmäßigen und ungerechten Besteuerung führt, indem sie einen konkreten, bestimmten steuerlichen Tatbestand fixiert, weil sie nämlich gleichzeitig andere, wirtschaftlich gleichbedeutende Sachverhalte nicht erfassen kann. Je komplizierter das Recht ist, um so mehr bietet es Ansatzpunkte für eine ungleichmäßige Anwendung. Es ist daher viel mehr geboten, um der Gerechtigkeit willen, insbesondere auf Grund des Postulates der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, gewisse schwer nachweisbare und feststellbare Besonderheiten des einzelnen Falles außer Betracht zu lassen.

Eine ausschließlich auf das subjektive Bild des einzelnen Falles abgestellte Behandlung würde mit den Grundsätzen der Gerechtigkeit - insbesondere der Gleichmäßigkeit - der Besteuerung nicht zu vereinbaren sein.[2)]

---

1) Klausing, Friedrich, Grundsätzliches über "wirtschaftliche Betrachtungsweise", "Typenlehre" und "Konkretes Ordnungsdenken", Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht 1939, S. 114. "Wenn man nun mit Hilfe der "typischen Betrachtungsweise" eine bestimmte, als "normal" festgestellte, nicht selten auch nur vorgestellte Gestaltung für "typisch" und damit für "rechtlich allein maßgeblich" erklärt, so läuft dies praktisch in nicht wenigen Fällen auf eine Preisgabe des Grundsatzes der "gleichmäßigen Besteuerung" hinaus."

2) Vgl. BFH-Urteil vom 8. 4. 1954, BStBl 1954, S. 174

Für eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch Typisierung spricht weiter die zunehmend vom Bundesfinanzhof in den Vordergrund gestellte Einfachheit, leichte und praktische Durchführbarkeit der Steuergesetze,[1] die nicht zuletzt ein wesentliches Mittel darstellt, die Gerechtigkeit in der Besteuerung zu fördern, wobei es sich "bei der Einfachheit und leichten Durchführbarkeit eines Steuergesetzes geradezu um wichtige Grundsätze des modernen Massensteuerrechts handelt, ohne deren Beachtung der Willkür und damit der Ungleichmäßigkeit Tor und Tür geöffnet würden."[2]

Die Typisierung in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung ist somit - in den aufgezeigten Grenzen - sachlich eine Notwendigkeit und gerechtfertigt, wo sie durch den Grundsatz der Gerechtigkeit, insbesondere der Gleichmäßigkeit der steuerlichen Behandlung erforderlich wird. Sie sollte immer dort angewendet werden, wo ohne eine Typisierung die Einfachheit und leichte Durchführbarkeit der Besteuerung gefährdet sind und damit die Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht erreicht werden kann oder wo sie zur Erzielung der Gleichmäßigkeit der steuerlichen Behandlung notwendig oder auch zweckmäßig erscheint.

Die damit aufgewiesene Zulässigkeit einer Verwirklichung des Grundsatzes der Typisierung im geltenden Steuerrecht ermöglicht - innerhalb der angegebenen Grenzen - auch eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe.

---

1) Vgl. BFH-Urteil vom 29. 5. 1956, BStBl 1956, S. 226 und BFH-Urteil vom 31. 7. 1956, BStBl 1956, S. 283

2) BFH-Urteil vom 28. 2. 1958, BStBl III 1958, S. 196

III. Die betriebswirtschaftlichen Voraussetzungen

Bei organisch-funktionaler Betrachtungsweise sind der Leitung von Unternehmen zwei grundlegende Aufgaben gestellt.

Die erste Aufgabe des Unternehmers liegt in der strukturellen Organisation der Unternehmung als Ganzes, die zweite in der laufenden Betriebsführung.

Diesen Aufgaben entsprechend lassen sich in der Betriebswirtschaftslehre unterscheiden eine Lehre von der strukturellen Organisation der Unternehmung als Ganzes, die sich mit der Betriebsgestaltung durch die Kombination der produktiven Faktoren Arbeit und Kapital sowie mit den räumlichen Bedingtheiten einer Betriebswirtschaft befaßt und weiter eine Lehre von der laufenden Betriebsführung, die in dynamischer Weise die Produktion, die Finanzierung und die Marktwirtschaft als Grundfunktionen und zusätzlich die Ordnungs- oder Hilfsfunktionen der allgemeinen Verwaltung, des Rechnungswesens (Buchhaltung, Kalkulation, Statistik, Planung) und der Sicherheit im Sinne von Kontrollen und Revisionen behandelt.[1)]

Die produktiven Faktoren und die Funktionsbereiche stehen miteinander in wechselseitigen Beziehungen. "Von jedem lassen sich Verbindungen zu allen anderen herstellen, indem man den Schwerpunkt auf einen Faktor oder eine Funktion legt und den Blick auf die anderen Punkte lenkt."[2)]

Ansatzpunkt bei der Untersuchung der Voraussetzungen für

---

1) Vgl. Deutsch, Paul, Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre im Zeichen des technischen Fortschritts, a.a.O., S. 484 ff.
2) Deutsch, Paul, Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre im Zeichen des technischen Fortschritts, a.a.O., S. 484 ff.

eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe ist einer der vier Zweige der Ordnungs- oder Hilfsfunktion "Rechnungswesen"[1], nämlich die betriebswirtschaftliche Statistik, auch als Betriebswirtschaftsstatistik bezeichnet.[2]

Betriebswirtschaftsstatistik ist nach den vom damaligen Reichsausschuß für Betriebswirtschaft entworfenen Richtlinien zur Organisation der Buchführung, die dem bekannten Erlaß zur Aufstellung von Kontenplänen vom 11. 11. 1937 beigegeben waren, nicht allein eine in der wirtschaftsstatistischen Verfahrenspraxis gebräuchliche Arbeitsmethode, sondern erscheint als ein eigener auf die Vergleichsrechnung ausgerichteter Zweig, dem neben den anderen die zahlenmäßige Beobachtung und Erforschung der Struktur und Entwicklung der Betriebe und Unternehmungen obliegt. Sie wertet als Vergleichsrechnungen die im kaufmännischen Rechnungswesen anfallenden Daten zu vergleichbaren Ergebnissen aus und nähert sich, je enger der Vergleichsbereich und damit je gleichartiger die Bedingungen der Vergleichsobjekte sind, einem Betriebsvergleich.[3]

Werden bei einem solchen Betriebsvergleich Ziffern eines Betriebes mit zweigwirtschaftlichen Kennziffern (Branchenkennziffern) oder Kennziffern verschiedener Branchen verglichen, spricht man von einem Kennziffernvergleich.[4]

Wie jeder Betriebsvergleich so stellt auch die Durchführung von Kennziffernvergleichen bestimmte Anforderun-

---

1) Buchführung und Bilanz (als Zeitrechnung), Selbstkostenrechnung (als Kalkulation und Stückrechnung), Statistik (als Vergleichsrechnung) und Planung (als betriebliche Vorschaurechnung)
2) Vgl. Lorenz, Charlotte, Betriebswirtschaftsstatistik, Berlin 1960, S. 17
3) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O.,S.9
4) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 21

gen an die Vergleichbarkeit der Objekte. Das bedeutet, daß Branchenkennziffern als Ergebnisse zweckabhängiger vergleichender Untersuchungen[1] notwendig auf ein bestimmtes Ziel hin, in der vorliegenden Arbeit als Hilfsmittel bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe zu dienen, ermittelt worden sein müssen. Von diesem Verwendungszweck gesehen, müssen sie bestimmte betriebswirtschaftliche Voraussetzungen erfüllen.

Ohne auf alle betriebswirtschaftlichen Voraussetzungen für die verschiedenen Formen betrieblicher Vergleichsrechnungen eingehen zu wollen, sollen im folgenden nur die wesentlichen Voraussetzungen bei der Bildung und bei dem Vergleich von Branchenkennziffern für die Zwecke der Besteuerung erörtert werden. Das geschieht einmal im Hinblick auf die formelle Vergleichbarkeit - Grundsatz der formellen Vergleichbarkeit - und zum anderen im Hinblick auf die materielle Vergleichbarkeit - Grundsatz der materiellen Vergleichbarkeit.

1. Der Grundsatz der formellen Vergleichbarkeit

Der Grundsatz der formellen Vergleichbarkeit verlangt, daß das der Bildung von Branchenkennziffern zugrunde liegende Zahlenmaterial der Vergleichsbetriebe dem Prinzip gleichartiger Erfassung des Ausgangsmaterials für den Vergleichszweck (Ermittlung von Branchenkennziffern für die Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe) und dem Prinzip gleichartiger Bewertung des Vergleichsmaterials genügen.[2]

---

1) Über die zweckabhängige betriebswirtschaftliche Vergleichbarkeit siehe
Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 5 ff.

2) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 46 ff.

Es handelt sich also um die Voraussetzungen für die rechentechnische Durchführung von Kennziffernvergleichen.

Da in weitaus den meisten Fällen die Zahlen des Rechnungswesens das Ausgangsmaterial für die Ermittlung von Branchenkennziffern bilden, muß das Rechnungswesen der Vergleichsbetriebe eine einheitliche Ausrichtung erfahren, so daß uneinheitliche Begriffsbezeichnungen (z.B. für Umsatz, Betriebsgewinn), ungenaue Abgrenzungen der Kostenarten (z.B. Handlungskosten, Herstellungskosten, Vertriebskosten) und voneinander abweichende Kontenpläne und Buchungsvorschriften das Vergleichsbild nicht stören können.[1)]

Als Mindestziele einer Vereinheitlichung für eine Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe sind zu nennen: eine einheitliche Bezeichnung der wichtigsten Begriffe und eine genaue Abgrenzung der Kostenarten, eine gesonderte kontenmäßige Erfassung aller Aufwendungen, die nicht zum Betriebsaufwand gerechnet werden sollen, eine gesonderte kontenmäßige Erfassung des Betriebsertrages und sonstiger Erträge und schließlich auch die richtige Zurechnung von Aufwand und Ertrag auf die Rechnungsperioden, auf die sie entfallen.[2)]

Dem Prinzip gleichartiger Bewertung kann bei der Ermittlung von Branchenkennziffern, wie bei allen zwischenbetrieblichen Untersuchungen, nur schwer entsprochen werden.

---

1) Ausführlich über formelle und materielle Störungsfaktoren vgl.
Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 46 ff., vgl. weiter
Weferling, Das Verfahren der Kennzahlen-Ermittlung, Steuerwarte 1936, S. 363 ff.

2) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 6

Da man sich aber bei der Ermittlung von Branchenkennziffern vornehmlich auf eine statistische Masse und somit auf die Wirksamkeit des Gesetzes der großen Zahl stützt, spielt die gleichartige Bewertung nur eine untergeordnete Rolle. Bei gewerblichen Kleinbetrieben ist der Anteil der Aufwendungen, bei denen Ausgabe- und Aufwandsverrechnung zeitlich auseinanderfallen im allgemeinen nicht sehr hoch, so daß auch dadurch die Abweichungen in verhältnismäßig engen Grenzen gehalten werden.

2. Der Grundsatz der materiellen Vergleichbarkeit

Stellt der Grundsatz der formellen Vergleichbarkeit auf die rechentechnische Durchführung von Vergleichen ab, so besagt der Grundsatz der materiellen, zweckabhängigen betriebswirtschaftlichen Vergleichbarkeit, daß zwei bzw. mehrere Betriebe vergleichbar sein müssen, d.h. sie müssen mit einem auf beide bzw. mehrere Betriebe anwendbaren wirtschaftlich sinnvollen Vergleichsmaßstab gemessen werden können, der für den jeweiligen Vergleichszweck geeignet ist und zu einem auswertbaren Ergebnis führen kann.[1)]

Der Grundsatz der materiellen Vergleichbarkeit fordert somit von für die Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe brauchbaren Branchenkennziffern, also vom Zweck der Verwendung her, daß bei der Ermittlung und Anwendung von Branchenkennziffern von der Vielzahl der Einflußfaktoren, denen jeder Betrieb ausgesetzt ist, nach Möglichkeit diejenigen ausgeschaltet werden, die das gesetzte Vergleichsziel stören.

Auf die für die Anwendung von Branchenkennziffern bei der

---

1) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S.6

Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe zu erfüllenden wesentlichen materiellen Voraussetzungen ist daher im folgenden kurz einzugehen.

Branchengruppen

Branchenkennziffern sollten nicht für eine ganze Branche, sondern nur für Branchengruppen ermittelt werden.

Eine Voraussetzung, die Vergleichbarkeit und damit auch die Aussagefähigkeit von Branchenkennziffern zu erhöhen, ist die Bildung von Branchengruppen nach sachlichen Gesichtspunkten, da die Struktur der Betriebe innerhalb einer Branche im Regelfall zu unterschiedlich ist, um für sämtliche Betriebe einer Branche aussagefähige Kennziffern bilden zu können. Diese Forderung an brauchbare Branchenkennziffern setzt ein Ordnungssystem voraus, in das sich jedes der Besteuerung unterliegende Unternehmen zutreffend klassifizieren und eindeutig bezeichnen läßt.

Geeignet hierfür ist die Systematik der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes, die sehr weitgehend gegliedert ist.[1] Der Schwierigkeit, daß wichtige Unternehmungen sich nicht eindeutig einer Gewerbeklasse zuteilen lassen, da sie sich zugleich in mehreren Branchen betätigen, begegnet man durch Anwendung des aus der Stati-

---

1) Statistisches Bundesamt, Systematik der Wirtschaftszweige, Stuttgart und Mainz 1961. Die Systematik enthält eine Zusammenstellung von etwa 22.000 Betriebsbenennungen, die nach fünfstelligen Schlüsselnummern geordnet sind. Beispiel: Die Herstellung von Pelzwaren hat die Schlüsselnummer 27665. Es bedeutet:

Ziffer	2	= Abteilung: Verarbeitendes Gewerbe (ohne Baugewerbe)
Ziffer	27	= Unterabteilung: Leder-, Textil- und Bekleidungsgewerbe
Ziffer	276	= Bekleidungsgewerbe
Ziffer	2766	= Untergruppe: Verarbeitung von Fellen und Pelzen
Ziffer	27665	= Klasse: Herstellung von Pelzwaren

stik bekannten Schwerpunktprinzipes, d.h. die betreffende Unternehmung wird der Gewerbeklasse zugerechnet, in der sie sich überwiegend betätigt.

Betriebsgröße

Branchenkennziffern sollten nur auf solche Betriebsgrößen angewandt werden, für die sie ermittelt sind.

Die unterschiedliche Größe der Betriebe ist für viele Kennziffernvergleiche unerheblich, da es sich bei Branchenkennziffern um Verhältnisgrößen oder auch aus absoluten Zahlen errechnete Mittelwerte handelt. Bei der Anwendung von Branchenkennziffern für die Besteuerung kann man jedoch die verschiedenen Betriebsgrößen nicht unberücksichtigt lassen, ohne Fehlern bei der Ermittlung und Nachprüfung von Besteuerungsgrundlagen zu unterliegen, da man nämlich von der Annahme ausgeht: sind Betriebe gleicher Größe sich mehr oder wenig ähnlich, so sind auch die betrieblichen Größen wie Umsatz, Kosten, Gewinn in ihrem Verhältnis zueinander ähnlich, da diese durch jene letztlich direkt oder indirekt bestimmt werden.

Diese Annahme wird durch die Erfahrung bestätigt. Ein Mittel- oder Großbetrieb derselben Branche ist gewöhnlich anders strukturiert als ein gewerblicher Kleinbetrieb. Der kostenmäßige Aufbau weist im Regelfall - in relativer und absoluter Hinsicht - je nach Betriebsgröße ganz unterschiedliche Tendenzen auf. So ergeben z.B. die Löhne bei den kleineren Betrieben ein völlig anderes Bild als bei den größeren. Es wäre deshalb verfehlt, die Lohnkosten eines kleinen Betriebes - etwa in v.H. des Umsatzes - mit Hilfe einer Branchenkennziffer zu prüfen, wenn diese bei überwiegend größeren Betrieben, die häufig den Einsatz mechanisierter Verfahren erlauben, ermittelt worden ist. Dasselbe gilt für andere Branchenkennziffern, z.B. Umsatz je Arbeitskraft, Kapitalumschlag, Mietkosten,

auch sie ändern sich mit der Betriebsgröße.

Im Regelfall nehmen mit steigender Betriebsgröße Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht nur absolut, sondern auch relativ zu, während bei anderen Kosten der größere Betrieb infolge der höheren Technisierung und der stärkeren Marktposition geringere Kosten pro Einheit aufweist.

Bei der Ermittlung und Anwendung von Branchenkennziffern für steuerliche Zwecke ist daher der Betriebsgröße in besonderem Maße Rechnung zu tragen, da andernfalls die Folge eine zu hohe oder zu niedrige Besteuerung wäre.

Standort

Branchenkennziffern sollten für begrenzte Wirtschaftsräume ermittelt und verwandt werden.

Der geographische Standort beeinflußt in vielen Fällen den Ertrag und direkt oder indirekt viele Kostenelemente und damit stets den Erfolg.[1] Voraussetzung für eine Anwendung von Branchenkennziffern ist daher die Ähnlichkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse des Ermittlungsraumes mit denen des Anwendungsraumes zu berücksichtigen. Die von Forschungsinstituten, Wirtschaftsverbänden und statistischen Ämtern veröffentlichten Branchenkennziffern, soweit sie nur den Durchschnitt für das gesamte Bundesgebiet oder für ein Land anzeigen, genügen dieser Forderung nicht. Branchenkennziffern für das ganze Bundesgebiet können sinnvoll nicht für die Besteuerung in Notstandsgebieten, z.B. Zonenrandgebiete, angewandt werden. Ebensowenig sind Branchenkennziffern, die aus Einzelhandelsbe-

---

1) Zur Bedeutung des unterschiedlichen Standortes für Betriebsvergleiche, siehe ausführlich:
Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 43

trieben der Großstädte gewonnen wurden, für solche zu verwenden, die in Provinzstädten oder auf dem flachen Lande ihre Niederlassung haben.

Die Ermittlung und Anwendung von Branchenkennziffern muß daher u.U. auf sehr kleine Wirtschaftsräume begrenzt werden, wenn man an Ladengeschäfte in der Hauptverkehrsstraße und in einer unbeachteten Nebenstraße denkt. Selbst bei gleicher Umsatzhöhe und Anzahl von Beschäftigten werden die Kosten für Reklame, Ladenausstattung, Miete, Kundendienst usw., vielleicht auch sogar die Handelsspannen mit Rücksicht auf die unterschiedliche Zahlungskraft des jeweiligen Kundenstammes und des jeweiligen Konkurrenzangebotes eine abweichende Höhe aufweisen.

Branchenkennziffern für gewerbliche Kleinbetriebe sollten daher nur für einen geographisch begrenzten Anwendungsbereich aufgestellt werden, wo in etwa gleiche wirtschaftliche Standortbedingungen gegeben sind.

Belegschaftsstruktur

Ebenso wie Unterschiede in der Mechanisierung von Betrieben die Aufwendungen für Abschreibungen, Reparaturen usw. verschieden beeinflussen, so ist eine unterschiedliche Zusammensetzung der Belegschaft (Alter, Geschlecht, Familienstand, Ausbildung) mit differenzierten Lohn- und Gehaltsaufwendungen verbunden. Diesem Tatbestand ist in der Form Rechnung zu tragen, daß die Branchenkennziffern nach Beschäftigten gestaffelt werden.

Bei gewerblichen Kleinbetrieben ist zu differenzieren nach Meister, Geselle, Lehrling, mitarbeitender Ehefrau und mitarbeitenden Familienangehörigen entsprechend ihrer erfahrungsgemäßen Leistung.

Zeitnähe

Die Verwendung von Zahlenwerten vergangener Jahre für ein späteres Jahr läßt sich aus der Überlegung heraus rechtfertigen, daß erfahrungsgemäß in vielen Fällen die Vergangenheit einen geeigneten Maßstab für die Beurteilung und Bestimmung von Verhältnissen eines späteren Zeitraumes darstellen kann. Eine Zugrundelegung von Vergangenheitsdaten setzt jedoch voraus, daß die die Daten bestimmenden inner- und außerbetrieblichen Verhältnisse der Vergangenheit in etwa die gleichen sind wie die des betreffenden späteren Zeitraumes. Nur dann, wenn die den Daten zugrunde liegenden inner- und außerbetrieblichen Verhältnisse sich nicht geändert haben, kann man annehmen, daß auch die Datenbeziehungen die gleichen geblieben sind, nur dann ist es gerechtfertigt, die aus solchen Vergangenheitsdaten gebildeten Branchenkennziffern als maßgeblich für den späteren Zeitraum anzusehen.

Eine solche Identität der Verhältnisse wird in den seltensten Fällen in der Wirklichkeit anzutreffen sein, zumindest werden mehr oder weniger große Änderungen in den inner- und außerbetrieblichen Verhältnissen von Zeitraum zu Zeitraum auftreten.

Daraus folgt für die Anwendung von Branchenkennziffern für die Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe, daß Branchenkennziffern nur für solche Zeiträume verwendet werden sollten, für die sie gebildet wurden.

Das gilt insbesondere für eine unbedachte Übernahme der von statistischen Ämtern, Forschungsstellen, Verbänden etc. veröffentlichten Branchenkennziffern für Besteuerungszwecke. Sie sind oft älteren Datums, manchmal liegt ihre Ermittlung um Jahre zurück. Zwangsläufig spiegeln

sich in ihnen andere wirtschaftliche Verhältnisse (Preis-, Kostenrelationen) wider, als die für den bestimmten Veranlagungszeitraum maßgebenden. In den Fällen, in denen keine zeitnahen Branchenkennziffern zur Verfügung stehen, sollte daher, um überhaupt zu einem Ergebnis zu gelangen, durch Korrekturen eine Anpassung an die eingetretenen inner- und außerbetrieblichen Veränderungen und deren Auswirkungen erfolgen.

Kontrollmöglichkeit

Beim internen Kennziffernvergleich werden die individuellen Ziffern eines Betriebes mit den aus vergleichsgeeigneten betriebsindividuellen Kennziffern einer Reihe (Branchengruppe) oder der Gesamtheit der Betriebe einer Branche ermittelten Durchschnittsziffern, die die typischen, durchschnittlichen Verhältnisse innerhalb der betreffenden Branchengruppe oder der gesamten Branchen wiedergeben, verglichen, wobei "die vergleichende Stelle Einfluß hat auf die Art der Erfassung und Zusammenstellung des Zahlenmaterials, das verglichen werden soll, und wenn gleichzeitig auch eine Kontrolle des Zahlenmaterials ohne beachtliche Einschränkung möglich ist."[1)]

Branchenkennziffern für die Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe sollten dieser hohen Anforderung genügen. Einmal, weil Kennziffern aus externen Vergleichen gewonnen, in jedem Falle auf die Methodik ihrer Ermittlung zu prüfen sind, bevor man sie verwendet und Schlüsse aus ihnen zieht, zum anderen, weil sie meist nach betriebs-

---

1) Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 26 - Der interne Betriebsvergleich setzt also voraus, daß die Vergleichsstelle die Art der Erfassung der Größen genau vorschreibt, und wenn notwendig, eingehende Vorschriften über den Aufbau des Rechnungswesens erläßt, oft selbst die Erfassung vornimmt, jedenfalls aber befugt ist, die Richtigkeit der Größen nachzuprüfen.

wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfaßt werden, die die im Steuerrecht davon abweichenden Bestimmungen oft nicht berücksichtigen.

Z.B. zielen die von den Betrieben in verbandsmäßiger Gemeinschaftsarbeit durchgeführten Vergleiche in der Regel weniger auf die Ermittlung neutraler Durchschnittsgrößen als vielmehr auf die Herausstellung von Bestzahlen ab,[1] die die Stellung des Betriebes innerhalb der Branche charakterisieren und zur Leistung anspornen sollen. Ziel der Besteuerung dagegen ist es, den sich aus dem Betriebsablauf ergebenden Erfolg, die steuerliche Leistungsfähigkeit der Betriebe und die dem Erfolg vorgelagerten Größen in der tatsächlichen Höhe zu erfassen und eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung der Betriebe herbeizuführen.[2]

Die hier erörterten sich aus dem Grundsatz der materiellen Vergleichbarkeit ergebenden wesentlichen Voraussetzungen für die Ermittlung und Anwendung von Branchenkennziffern sind für die Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe gewissermaßen Mindestvoraussetzungen.

Für Kleinbetriebe im allgemeinen weniger große Bedeutung kommt einigen Voraussetzungen zu, wie z.B. dem einheit-

---

1) Bestzahlen sind Durchschnittswerte besonders günstig arbeitender Betriebe oder Zahlen des am günstigsten arbeitenden Betriebes, falls seine Leistungen für andere Betriebe als Vorbild gelten können. Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 21

2) So weist der RFH in seiner Entscheidung vom 8. 1. 36 (RStBl 1936, S. 166) darauf hin, daß aus einem Mißverhältnis zwischen Umsatz und Ausgaben nicht zwingend zu schließen ist, daß der Umsatz höher gewesen sein muß. Vielmehr ist es auch möglich, daß ein Betrieb im Ergebnis unwirtschaftlich gearbeitet hat. Es kommt nicht darauf an, ob der Betrieb hätte sparen können, sondern ob er gespart hat.

lichen Beschäftigungsgrad, der wegen der vielen Schwierigkeiten, die bei Festlegung des Beschäftigungsgrades und bei Aufteilung der unter- und überproportionalen Kostenelemente entstehen, kaum eliminiert, bestenfalls lokalisiert werden kann.

Andere Voraussetzungen, wie die Menge einheitlicher Leistungen (Spezialisierung), einheitliche Produktionstechnik, einheitliches Produktionsprogramm, einheitliche Produktionstiefe, einheitliche Unternehmungsform und Finanzstruktur, sind für die Ermittlung und Anwendung von Branchenkennziffern zum Zwecke der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe weniger erheblich. Das gilt auch für die bei anderen Vergleichszwecken geforderten einheitlichen Preise der Verbrauchs- und Absatzgüter, da es für die Zwecke der Besteuerung letztlich auf die Bestimmung des Erfolges ankommt. Bei Erfolgsvergleichen ist es aber nicht richtig von gleichen Preisen auszugehen, da günstige Ertragsgüterpreise - genau wie niedrige Kostenpreise - gerade ihren Niederschlag in den zu ermittelnden Branchenkennziffern finden sollen.

B. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe nach dem geltenden Steuerrecht

I. Allgemeine Vorbemerkungen

Umsatz und Gewinn sowie Gewerbeertrag, Gewerbekapital und Betriebsvermögen im Sinne der Steuergesetze sind die bekanntesten Besteuerungsgrundlagen der Betriebe. Soweit bei der Ermittlung und Nachprüfung der genannten Größen für die Zwecke der Besteuerung Branchenkennziffern zur Anwendung kommen, werden die für die weiteren Ausführungen wichtigen Rechtsgrundlagen genannt. Nicht gehört demnach u.a. dazu der § 29 EStG, da seinem Wortlaut nach zwar Durchschnittsätze durch Rechtsverordnung für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb.....aufgestellt werden können, bisher aber von der Ermächtigung zur Aufstellung von Durchschnittsätzen für Gewerbebetriebe kein Gebrauch gemacht worden ist.

1. Die gesetzlichen Grundlagen

Die Abgabenordnung gibt eine grundsätzliche Ermächtigung für die Anwendung von Branchenkennziffern im § 217. Danach hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit es sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Bei der Schätzung sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Absatz 1). Absatz 2 sagt, unter welchen Voraussetzungen geschätzt werden darf. Insbesondere ist dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine ausreichenden Aufklärungen über seine Besteuerungsgrundlagen zu geben vermag oder wenn er eine weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Ebenfalls ist zu schätzen, wenn der Pflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach

den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind. - Zu der Frage, wann Bücher oder Aufzeichnungen formell oder sachlich unrichtig sind und inwieweit sie ganz oder teilweise als nicht beweiskräftig zu verwerfen sind, wird auf die Literatur verwiesen.[1)]

Die nach § 217 AO gegebene Möglichkeit der Schätzung mit Hilfe von Branchenkennziffern füllt die Lücken der durch das Finanzamt nach § 204 AO nicht zu ermittelnden steuerpflichtigen Tatbestände. "Ihrem Wesen nach ist die Schätzung daher nicht mehr, aber auch nicht weniger als ein Hilfsmittel bei der Tatbestandsermittlung."[2)]

Da die Schätzung selbst ein Hilfsmittel darstellt, sind die Mittel, derer sie sich bedient, nicht mehr. D.h., daß Branchenkennziffern weder den Betriebsprüfer noch den Veranlagungsbeamten von der pflichtmäßigen Tatbestandsermittlung entbinden können. Dennoch haben Richtsätze "die Bedeutung einer 'qualifizierten' Schätzung und stellen in vielen Fällen die ultima ratio des Verfahrens überhaupt dar."[3)]

Ziel der Schätzung ist es, "die Besteuerungsgrundlagen, ...'möglichst zutreffend' zu finden (vgl. RFH v. 29. 11. 21, Bd. 7, 254 ff.) oder, anders ausgedrückt, so festzustellen, daß das Ergebnis 'die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat' (RFH v. 19. 7. 39,

---

1) Vgl. Kühn, Rolf, Abgabenordnung, 7. Aufl., Stuttgart 1963, S. 278 ff. mit reichhaltiger Rechtsprechung.
2) Plew, Richard, Die Schätzung im Steuerrecht, in: Taschenbuch für den Betriebswirt 1956, Berlin-Stuttgart 1956, S. 862
3) Rühl, W., Die Richtsätze zur Gewinnermittlung für II/1948 und 1949, in: Der Betriebsberater, 1950, S. 684

RStBl 39, 906)".[1)]

Diesem Ziele dienen eine Schätzung nach Richtsätzen oder eine Einzelschätzung, die von allen Merkmalen ausgehen, "die als geeignete Schätzungsgrundlage in Betracht kommen, wie insbesondere Wareneingang, Wareneinsatz, Warenumschlag, Unkosten und die aus dem äußeren Betriebsvergleich gewonnenen Kennzahlen."[2)]

Eine weitere gesetzliche Grundlage für die Anwendung von Branchenkennziffern ist im § 33 Abs. 2 Satz 1 BewDV gegeben. Er bestimmt auf Grund der Ermächtigung des § 52 BewG, daß alle nicht unter § 33 Abs. 1 BewDV genannten bebauten Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind. Hier handelt es sich insbesondere um Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke. Für die Bewertung dieser Grundstücke werden Nutzungsziffern auf Grund von Erlassen[3)] verwandt, die nichts anderes sind als Branchenkennziffern.

Die vom damaligen RdF gegebenen Richtlinien regelten die Bewertung abschließend, ohne daß die Möglichkeit bestand, von ihnen abzuweichen.[4)] "Der RFH hat sich dieser Anordnung im Urteil vom 19. 1. 1939 (RStBl S. 684) angeschlossen."[5)]

---

1) Kühn, Rolf, Abgabenordnung, a.a.O., S. 280
2) Baier-Fähnrich, Die steuerliche Betriebsprüfung, Stuttgart 1955, S. 295
3) Runderlasse des RdF vom 23. Febr. 1935 (RStBl S. 350 ff.), vom 13. Juli 1935 (RStBl S. 1011 ff.). In dem Erlaß vom 13. Juli 1935 sind für rund 300 Gewerbezweige Nutzungsziffern bekanntgegeben worden.
4) Vgl. Weil, Th., Die Einheitsbewertung für Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke, Herne 1952, S. 3
5) Weil, Th., Die Einheitsbewertung für Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke, a.a.O., S. 3

2. Die Gewinnung von Branchenkennziffern durch die Finanzverwaltung

Obwohl von Verbänden und anderen Institutionen Anstrengungen zur Vereinheitlichung und Verbesserung des Rechnungswesens in vielen Wirtschaftszweigen und Gewerbegruppen gemacht worden sind und gemacht werden,[1] ist ein einheitliches und geordnetes Rechnungswesen, insbesonders bei Kleinbetrieben, bis zum heutigen Tage nicht verwirklicht. Selbst die Erweiterung und Ausgestaltung der kaufmännischen Buchführungspflicht (§ 38 HGB) - vor allem durch die §§ 160, 161 und 162 AO, sowie durch die Wareneingangs- und Warenausgangsbuchverordnung vom 20. 6. 1935 bzw. 20. 6. 1936 (sog. Dresdener-Verordnungen) - durch die die nichtbuchführenden Betriebe in die Prüfungs- und Vergleichstätigkeit der Finanzverwaltung einbezogen wurden, hat zwar einen großen Schritt auf dem Wege zur Vereinheitlichung ermöglicht, aber letztlich das Ziel nicht erreicht. Da die Finanzverwaltung aber auf Grund einheitlicher Richtlinien und einer unbeschränkten Einsichtnahme in das Rechnungswesen der Betriebe die Ermittlung von Branchenkennziffern intern vornehmen kann, ist eine Vereinheitlichung von Konteninhalt, Kontenbezeichnung und Kontengruppierung bis zu einem gewissen Maße verwirklicht.

Die steuerlichen Bewertungsgrundsätze gewährleisten zwar

---

1) Vgl. u.a. Grundsätze für das Rechnungswesen, vom 12. 12. 1952, herausgegeben vom Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Bundesverbandes der deutschen Industrie, die den Rahmen für die Ausgestaltung eines geordneten Rechnungswesens der Betriebe bilden soll und zugleich die Grundlage für den sachlichen und begrifflichen Inhalt zweigwirtschaftlicher Richtlinien. An zweigwirtschaftlichen Richtlinien sind bisher erschienen die Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Industrie und Ausgabe Handel.

ein gewisses Maß an einheitlicher Bewertung, jedoch kann man von einer gleichartigen Bewertung nicht sprechen, weil das im Gesetz verankerte Wahlrecht (Teilwert gem. § 6 EStG) die Wertgebung individuell beeinflußt. Das gilt für alle nicht eindeutig feststehenden Werte der Buchführung wie Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Halb- und Fertigfabrikate des Umlaufvermögens, insbesondere aber des Anlagevermögens und nicht zuletzt für den Gewinn.

Die gleichartige Bewertung spielt aber, darauf wurde bei der Erörterung der betriebswirtschaftlich-statistischen Voraussetzungen bereits hingewiesen, bei der Ermittlung von Branchenkennziffern nur eine untergeordnete Rolle, da man sich bei ihrer Ermittlung auf eine statistische Masse und somit auf die Wirksamkeit des Gesetzes der großen Zahl stützt.

Bei der Abgrenzung der Branchengruppen geht die Finanzverwaltung über die Systematik der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes hinaus und unterteilt die einzelnen Gewerbeklassen u.a. nochmals nach der Zahl der Gehilfen bzw. der Gesellen, Lehrlinge, nach dem Materialeinsatz usw.

Der Betriebsgröße trägt die Finanzverwaltung insofern Rechnung, als sie im allgemeinen Richtsätze nur in solchen Betrieben ermittelt, bei denen der Gesamtumsatz (Jahresumsatz) 300.000,- DM oder der Gewerbeertrag 25.000,- DM nicht übersteigt. Die Auswahl größerer Betriebe ist für die Richtsatzsammlung nur ausnahmsweise vorgesehen. Betriebe mit einem Jahresgewinn von mehr als 35.000,- DM scheiden gänzlich aus.[1)]

---

1) Vgl. Neddermeyer, W., Kosten des Einzelhandels, Vergleich der Kostensätze des Instituts für Handelsforschung an der Universität Köln mit denen der Finanzverwaltungen, Buchhaltungsbriefe, Zeitschrift für Buchführung, Bilanz und Kostenrechnung, Herne-Berlin 1961, Fach 26, S. 105

Das steht nicht ganz in Einklang mit den Bestimmungen der Abgabenordnung über die Führung von Büchern oder Aufzeichnungen. Nach § 161 der AO Abs. 1 Ziff. 1 Buchst. a) und d) beginnt die Verpflichtung zur Führung von Büchern schon bei einem "Gesamtumsatz (einschließlich des steuerfreien Umsatzes) von mehr als 200.000,- Deutsche Mark" oder bei einem "Gewerbeertrag von mehr als 9.000,- Deutsche Mark."

Die Heraufsetzung der Umsatz- und Gewinngrenzen erfolgte 1959 nicht zuletzt auf Grund der Anregungen der berufsständischen Vertretungen mit dem Hinweis auf die Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse. Die neuen Grenzen entsprechen der wirtschaftlichen Entwicklung und stehen erfahrungsgemäß in einer noch richtigeren Relation. Es ist daher damit zu rechnen, daß der Gesetzgeber die angeführten Beträge - wie schon seit längerer Zeit angestrebt - erhöht.[1)]

Soweit die Finanzverwaltung Branchenkennziffern aus externen Vergleichen benutzt, ist sie genötigt zu prüfen, wie weit kleinere, mittlere und größere Betriebe berücksichtigt sind; wenn ja, ob eine Wägung nach Größenklassen erfolgt ist, damit nicht als Branchendurchschnitte bezeichnete Kenn- oder Richtzahlen lediglich Durchschnitte aus den oberen oder unteren Betriebsgrößen darstellen.

Das Problem der verhältnismäßigen Gleichartigkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse des Ermittlungsraumes mit denen des Anwendungsraumes für die Arbeit mit Richtsätzen - das Problem des Standortes der Betriebe bei Ver-

---

1) Vgl. Hanraths, J., Verprobung und Schätzung nach amtlichen Richtsätzen, Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht, Neuwied 1961, S. 193
Vgl. Ullmann, Heinz, Richtsatzermittlung-Richtsatzanwendung bei Umsatz und Gewinn gewerblicher Betriebe, Ludwigshafen am Rhein 1963, S. 15

gleichsarbeiten - löst die Finanzverwaltung dadurch, daß sie die im gesamten Bundesgebiet nach einheitlichen Gesichtspunkten von den Betriebsprüfungsreferaten aller Oberfinanzdirektionen mit Hilfe des Betriebsvergleichsbogens zu erarbeitenden Richtsätze zu drei regional begrenzten Gruppen zusammenfaßt.

Es sind das die Gruppe Nord (mit den Oberfinanzdirektionen Hamburg, Hannover, Bremen und Kiel), die Gruppe West (mit den Oberfinanzdirektionen Köln, Düsseldorf, Münster) und die Gruppe Süd (mit den Oberfinanzdirektionen Stuttgart, Freiburg, Karlsruhe, München, Nürnberg, Frankfurt, Koblenz), von denen die jeweils erstgenannte Direktion die federführende ist. Berlin stellt eigene Richtsätze auf.

Weiter wird innerhalb der einzelnen Oberfinanzdirektionen die gleiche Gewerbeart an mehreren Orten unter dem Gesichtspunkt eines repräsentativen Ausschnitts geprüft, wovon einer, bei dem die größte Zahl von Betrieben geprüft wird, als Hauptort bestimmt wird. Die Feststellungen in den übrigen Orten (Nebenorten) dienen dann zur Kontrolle und dem Ausgleich für die vom Hauptort gewonnenen Ergebnisse, so daß sie einen Querschnitt des betreffenden Bezirkes ergeben.

Nach Abstimmung innerhalb der oben genannten Gruppen werden die Richtsätze in den Richtsatzsammlungen zusammengestellt und veröffentlicht.[1)]

Die Struktur der Belegschaft wird bei den Betrieben auf mehrfache Art berücksichtigt. Bei Betrieben bestimmter

---

1) Für die durch die regionalen Eigenheiten bedingte unterschiedliche Höhe der Richtsätze vgl. u.a. Gewinnermittlungsrichtsätze 1963 der Gruppen Süd, West, Nord, Herne-Berlin 1964

Gewerbeklassen wird unterstellt, daß außer dem Betriebsinhaber auch der Ehegatte im normalen Umfang im Betrieb mitarbeitet. Abweichungen von dieser Unterstellung wirken sich bei der Gewinnung von Richtsätzen erhöhend oder mindernd aus. Bei Beschäftigung von Gesellen oder Gehilfen sind die Richtsätze nach ihrer Zahl gestaffelt. Soweit Lehrlinge im Betriebe mitarbeiten, werden sie im ersten und zweiten Lehrjahr mit einem Viertel, im dritten und vierten Lehrjahr mit der Hälfte einer vollwertigen Arbeitskraft in Ansatz gebracht.

Die Zeitnähe ist bei den von der Finanzverwaltung gewonnenen Richtsätzen dadurch gewährleistet, daß von den Oberfinanzdirektionen für jedes Jahr Richtsatzprüfungen durchgeführt werden, die die möglichen Schwankungen der u.a. den Gewinn beeinflussenden Faktoren bei der Feststellung der Richtsätze zum Ausdruck bringt.

Die Notwendigkeit der Zeitnähe der anzuwendenden Kennziffern zeigt ein Blick in die Richtsatzsammlungen.[1)]

Der Kontrollmöglichkeit bei der Aufstellung von Richtsätzen genügt die Finanzverwaltung, da das Ausgangsmaterial von den Fachprüfern den Aufzeichnungen der Richtbetriebe - das sind branchentypische Betriebe mit einwandfreier Buchführung, die als steuerlich zuverlässig gelten - entnommen, in den Kennzahlenbogen übertragen und an die vergleichende Stelle, das Betriebsprüfungsreferat der betreffenden Oberfinanzdirektion, zur Aus-

---

1) Reingewinnrichtsätze der Gruppe West für Klempner, Meister mit 1-2 Gesellen mit 3-4 Gesellen
1950 20 - 25 - 30 v. H. 19 - 22 - 25 v. H.
1960 17 - 22 - 27 v. H. 13 - 15 - 18 v. H.
Reingewinnrichtsätze der Gruppe West für Tischler, Meister mit 1-2 Gesellen mit 3-4 Gesellen
1950 23 - 27 - 30 v. H. 19 - 22 - 24 v. H.
1960 18 - 22 - 25 v. H. 14 - 17 - 20 v. H.

wertung weitergeleitet wird.

Der Gewinnung von Richtsätzen wird schließlich über die Ausschaltung der besprochenen Störungsfaktoren hinaus ein Normalbetrieb[1] zugrunde gelegt, da die Richtsätze nicht nur auf Ergebnissen bei den Richtbetrieben der gleichen Branchengruppe, der gleichen Größe, des gleichen Standortes, der gleichen Belegschaftsstruktur aufgebaut werden können, sondern auch alle typischen Momente eines solchen Betriebes eliminiert werden müssen.

Diese Normalisierungen erfordern bei der Anwendung der Richtsätze nicht immer einfache Korrekturen durch entsprechende Zu- und Abschläge.

Genügt die Finanzverwaltung bei den aufzustellenden Richtsätzen der Anforderung, Branchenkennziffern aus internen Betriebsvergleichen zu gewinnen, so bedient sie sich, insbesondere bei der Nachprüfung von Besteuerungsgrundlagen, bei der es auf eine richtige Beurteilung und weniger auf eine richtige und exakte Ermittlung ankommt, auch Kennziffern externer Vergleiche.

Solche Vergleiche sind in der Zeit zwischen den beiden Weltkriegen vom Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit durchgeführt worden, heute führt die Nachfolgeinstitution,

---

1) Als Normalbetrieb gilt der Betrieb, der - über die genannten Voraussetzungen hinaus - in gemieteten Räumen ausgeübt wird, der eine eigene, keine gepachtete Betriebseinrichtung nutzt, der ohne sog. Dauerschulden wirtschaftet, dessen Forderungsverluste höchstens 2 % des Umsatzes betragen, bei dem keine außerordentlichen Erträge (Aufwendungen) und keine außergewöhnlichen Verluste zu verzeichnen sind, der keine Sonderabschreibungen, keine Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter, keine individuell bedingten Abschreibungen wegen besonderer technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung in Anspruch nimmt.

das Rationalisierungskuratorium der Deutschen Wirtschaft, zwar selbst keine Vergleiche durch, gibt aber die Initiative zu solchen Arbeiten. Bekannt sind u.a. die zahlreichen Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamtes, des Institutes für Handelsforschung an der Universität zu Köln, des Deutschen Handwerksinstitutes, Seminar für Handwerkswirtschaft, in München, der Verbände und anderer Organisationen.[1] Die Finanzverwaltung sammelt in ihren Betriebsprüfungsarchiven die veröffentlichten Branchenkennziffern, kann aber die von den genannten und anderen Institutionen veröffentlichten Branchenkennziffern nicht unbesehen übernehmen und für die Besteuerung verwenden.

Aufgabe der Betriebsprüfungsarbeitsgemeinschaften der Oberfinanzdirektionen ist es daher, die Branchenkennziffern externer Vergleiche im Laufe der Zeit für ihren Bezirk zu überprüfen und auf dessen Eigenarten abzustimmen.

II. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Umsatzsteuer

Die Wertgröße Umsatz ist einmal endgültige Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Umsatzsteuer, zum anderen wichtigste Zwischenstation auf dem Wege zur Gewinnermittlung.

Bei dem Begriff des Umsatzes ist zur Zeit eine volle Übereinstimmung zwischen Steuerrecht und Betriebswirt-

---

1) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., Anhang, S. 331 ff. Schrifttum und Überblick über in der Praxis durchgeführte Vergleiche der Verbände und sonstiger Institutionen, insbesondere Handel S. 355 ff., Handwerk S. 359 ff. und Dienstleistungen S. 366 ff.

schaftslehre nicht erreicht. Eine Abstimmung des Begriffes "Umsatz" ist um so schwieriger, da sich schon im betriebswirtschaftlichen Schrifttum unterschiedliche Definitionen finden[1] und auch die Praxis der Finanzverwaltung nicht nur den im Umsatzsteuergesetz festgelegten Begriff kennt.

Im Richtsatzermittlungsverfahren spricht die Finanzverwaltung vom wirtschaftlichen Umsatz. Das ist für sie die wirtschaftliche Leistung des Betriebes zu Verkaufspreisen, der "Erlös[2]

a) in Handelsbetrieben für den wirtschaftlichen Wareneinsatz
b) in Fertigungsbetrieben für den wirtschaftlichen Materialeinsatz und den wirtschaftlichen produktiven Lohneinsatz unter Verrechnung der Bestände an halbfertigen und fertigen Erzeugnissen zu Verkaufspreisen."[3]

---

1) Vgl. Fischer, Guido, Die Umsatzrechnung in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1950, S. 620, versteht unter Umsatz die gesamte mengen- und wertmäßige Güterbewegung eines Betriebes während einer bestimmten Periode.
Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a.O., S. 131, untergliedert den Umsatz in Umsatz im Sinne von Absatz, Umsatz im Sinne von Absatz plus Selbstverbrauch von betriebseigenen Leistungen und Umsatz im weiteren Sinne, worunter er die Umsätze der einzelnen Leistungsstufen der Betriebe versteht. Die zweite Definition kommt der der Finanzverwaltung am nächsten.
2) Die Begriffe Erlös und Betriebsertrag in der Betriebswirtschaftslehre sind differenzierter und decken sich nicht völlig mit dem Begriff des wirtschaftlichen Umsatzes in der Finanzverwaltung. Siehe
Schnettler, Albert, Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, 4.Aufl., Wolfenbüttel 1949, S. 14 f.
3) Betriebsprüfungs-Ordnung (Steuer), herausgegeben vom Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen, im folgenden abgekürzt: BO, S. 49. Es wird unterstellt, daß die am Jahresende noch vorhandenen Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten verkauft sind. Sie werden gleichsam wie Erlös dem Jahreserlös hinzugerechnet.

Hierbei versteht die Finanzverwaltung unter wirtschaftlichem Material- bzw. Wareneinsatz den "Aufwand für Material- (Waren-)verbrauch (= der zur Bearbeitung oder Verarbeitung gelangte Materialeingang bzw. der zur Veräußerung gelangte Wareneingang)",[1] unter wirtschaftlichem produktiven Lohneinsatz den "Verbrauch an Dienstleistungen eigener Arbeitskräfte im Normalbetrieb, soweit die Dienste im Fertigungsbereich geleistet werden".[2] Das Wort "wirtschaftlich" will besagen, daß es sich um "normalisierte", "normale" oder "bereinigte" Größen handelt.[3] In dieser Arbeit wird der Finanzverwaltung folgend vom wirtschaftlichen Umsatz, Wareneinsatz etc. gesprochen.[4]

Diese Art der Verrechnung ist darin begründet, daß dem wirtschaftlichen Einsatz von Material und produktiven Löhnen auch der tatsächliche dazugehörige Umsatz gegenüber stehen muß. Umgekehrt ist der Wert der halbfertigen und fertigen Erzeugnisse aus eigener Produktion am Jahresanfang mit den Verkaufspreisen im Erlös enthalten. Er ist vom Jahreserlös abzuziehen, weil der dazugehörige Einsatz von Material und produktiven Löhnen nicht im Jahresaufwand des laufenden Jahres, sondern im Aufwand des vergangenen Jahres enthalten ist.

1) BO, a.a.O., S. 50, "Waren-(Material-)eingang: Wert der in die Unternehmung gelangten Güter und der der Unternehmung geleisteten Dienste (Leistungen fremder Zulieferer einschl. der Zuliefererteile) sowie der Nebenkosten; die Güter müssen dazu bestimmt sein, bearbeitet, verarbeitet oder veräußert zu werden."

2) BO, a.a.O., S. 50

3) BO, a.a.O., S. 47 f.

4) Neben dem wirtschaftlichen Umsatz ist der steuerlichen Praxis der Istumsatz bekannt, das sind "vereinnahmte Entgelte" gem. § 11 Abs. 1 UStG für die Umsätze des § 1 Ziffer 1 UStG unter Hinzuziehung des Wertes des Eigenverbrauchs nach § 1 Ziffer 2 UStG, und der Sollumsatz, das sind "vereinbarte Entgelte" gem. § 14 Abs. 1 UStG für die Umsätze des § 1 Ziffer 1 UStG unter Hinzurechnung des Wertes des Eigenverbrauches nach § 1 Ziffer 2 UStG.

1. Die Ermittlung und Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern ("Richtsätzen")

a) Die Ermittlung und Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe des Rohgewinnaufschlagsatzes

Die Grundformel[1], in Form einer Gleichung gefaßt und dementsprechend zu variieren, lautet:

Wirtschaftlicher Umsatz = Wirtschaftlicher Material- (Waren-) und wirtschaftlicher produktiver Lohneinsatz + Rohgewinnaufschlagsatz[2]

Beispiel:

Wirtschaftlicher Material- (Waren-) und produktiver Lohneinsatz	30.000
+ Rohgewinnaufschlagsatz 20 %	6.000
Wirtschaftlicher Umsatz	36.000

b) Die Ermittlung und Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe des Reingewinnsatzes

Grundformel:

Wirtschaftlicher Umsatz = Wirtschaftlicher Material- (Waren-) und wirtschaftlicher produktiver Lohneinsatz + allgemeiner und besonderer Aufwand + Reingewinnsatz[3]

---

1) Gnam, Arnulf, Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung, 2. Aufl., Nürnberg 1950, S. 387. Diese und die folgende Formel wurden auf die hier gewählte in der Finanzverwaltung übliche Terminologie abgewandelt.

2) BO, a.a.O., S. 52, "Rohgewinnaufschlagsatz: Wirtschaftlicher Rohgewinn als Verhältniszahl a) zum wirtschaftlichen Wareneingang bei Handelsbetrieben, b) zum wirtschaftlichen Materialeinsatz und wirtschaftlichen produktiven Lohneinsatz in Fertigungsbetrieben."

3) BO, a.a.O., S. 52, "Reingewinnsatz : Wirtschaftlicher Reingewinn als Verhältniszahl zum wirtschaftlichen Umsatz."

Beispiel:

Wirtschaftlicher Material- (Waren-) und wirtschaftlicher produktiver Lohneinsatz	30.000
+ allgemeiner und besonderer Aufwand	3.000
+ Reingewinnsatz 10 %	3.000
Wirtschaftlicher Umsatz	36.000

Die erstere der beiden Ausgangsformeln hat für die Ermittlung und Nachprüfung des wirtschaftlichen Umsatzes die größere Bedeutung. Der Rohgewinnaufschlagsatz wird dort auf den wirtschaftlichen Material- (Waren-) und wirtschaftlichen produktiven Lohneinsatz bezogen, während bei Anwendung des Reingewinnsatzes auch der allgemeine und besondere Aufwand feststehen müssen.

Der wirtschaftliche Material- bzw. Wareneinsatz kann an Hand des schon genannten Material- bzw. Wareneingangsbuches in der Regel leicht ermittelt werden. Dieses Buch ist für steuerliche Zwecke - soweit der Wareneingang nicht aus der ordnungsmäßig geführten Buchhaltung hervorgeht - von selbständig Handel- und Gewerbetreibenden, einschließlich der selbständigen Handwerker, zu führen. Der wirtschaftliche produktive Lohneinsatz dürfte gleichfalls aufgezeichnet sein.

Soll der so ermittelte wirtschaftliche Umsatz als Grundlage für Zwecke der Umsatzsteuer dienen, müssen die Außenstände zu Beginn und am Ende des Jahres berücksichtigt werden, soweit nach vereinnahmten Entgelten besteuert wird.

Eine Anwendung der zweiten Grundformel bietet sich bei kleineren Betrieben an. Hierbei unterstellt man, daß die Lebenshaltungskosten dem Reingewinn entsprechen, keine anderen Einkünfte zur Verfügung stehen und der allgemeine und besondere Aufwand festgestellt sind. Beträgt der allgemeine und besondere Aufwand, wie im obigen

Zahlenbeispiel 3.000, sind die Lebenshaltungskosten der Wirklichkeit annähernd mit 3.000 geschätzt und ist der brancheübliche Reingewinnsatz 10 %, so ergibt sich wiederum wie oben ein wirtschaftlicher Umsatz von 36.000.

Wird dieser Weg der Ermittlung des wirtschaftlichen Umsatzes gegangen, so ist die Schätzung der Höhe der Lebenshaltungskosten entscheidend. Wird sie nur um 100 heraufgesetzt, so ergibt sich daraus eine Umsatzerhöhung von 1.000.

Weder Rohgewinnsätze noch Reingewinnsätze werden schematisch gewonnen und angewandt.

Wie man den Richtbetrieb bei der Ermittlung der Richtsätze von seiner individuellen Eigenart durch Zu- und Abrechnungen bereinigt und so den Voraussetzungen des Richtsatzbetriebes (Normalbetriebes) anpaßt, so gilt es umgekehrt bei der Anwendung der Richtsätze - sei es Veranlagung oder Prüfung - den speziellen Verhältnissen des einzelnen Besteuerungsfalles dementsprechend durch Zu- und Abschläge Rechnung zu tragen.

Auf die Vielzahl der beim Richtbetrieb unterstellten Voraussetzungen - Mitarbeit des Inhabers und der Ehefrau, bei Personengesellschaften Mitarbeit eines Unternehmers, Ausübung des Betriebes in fremden, gemieteten Räumen mit angemessener Miete, nur Absetzung für Abnutzung nach betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer - und die auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall notwendigen Korrekturen mit ihren Auswirkungen, soll hier nicht eingegangen werden, abgesehen davon, daß es fast unmöglich ist, sie in ihrer Vielgestaltigkeit sämtlich zu erfassen, dafür ist die Individualität der Betriebe zu ausgeprägt. Kein Betrieb gleicht dem ande-

ren.[1] Daneben ist die Ausgestaltung der Richtsätze als Rahmensätze - oberer, unterer und Mittelsatz - wobei letzterer den Durchschnittsatz aus den Einzelergebnissen aller geprüften Betriebe einer Gewerbeklasse darstellt (gewogenes Mittel)- von Bedeutung; sie weist darauf hin, daß in begründeten Einzelfällen den besonderen wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung zu tragen ist. Solche Verhältnisse können - neben den bei den sachlichen Voraussetzungen von Branchenkennziffern genannten - sein, Kaufkraft und Zahlungsfähigkeit des Kundenkreises und nicht zu unterschätzen die persönlichen Eigenschaften des Unternehmers, wie Geschäftstüchtigkeit beim Ein- und Verkauf, Organisationstalent etc. Maßstab für die Anwendung des oberen, mittleren oder unteren Rahmensatzes sind die im einzelnen vorherrschenden Verhältnisse. "Im allgemeinen aber ist vom Mittelsatz auszugehen, der ja den Normalwert darstellt. Nur in begründeten Fällen soll vom Mittelsatz nach oben oder unten abgewichen werden."[2]

Wichtige Einzelfragen werfen die Behandlung des Skontos, der Hilfsstoffe sowie des Eigenverbrauchs auf.

In den Richtsätzen ist bei einigen Branchengruppen und Gewerbeklassen eine Skontierung eingearbeitet. Skontiert auch der Richtsatzbetrieb (= Betrieb, auf den die Richtsätze angewandt werden) im üblichen Umfange, so sind keine Korrekturen erforderlich.

---

1) Eine ziemlich umfassende Übersicht über unterstellte Voraussetzungen und etwaige zu berücksichtigende Korrekturen im Einzelfall gibt Ullmann, Heinz, Richtsatzermittlung - Richtsatzanwendung bei Umsatz und Gewinn gewerblicher Betriebe, a.a.O., S. 52 ff.
2) Miller, Kasimir, Steuerliche Kennzahlen und Richtsätze, Buchhaltungsbriefe, Zeitschrift für Buchführung, Bilanz und Kostenrechnung, Herne-Berlin, Fach 26, S. 15

Nach § 1 Abs. 3 WEVO (Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuches) sind "in das Wareneingangsbuch diejenigen Waren (einschließlich der Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten),einzutragen ..."[1] Hierdurch sind die Hilfsstoffe vielfach nicht nur für den Bereich der Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuches, sondern auch bei Kalkulationen und Betriebsvergleichen als Ware behandelt worden.

Weiter erfährt der Eigenverbrauch durch die Finanzverwaltung eine andere Behandlung als in der Betriebswirtschaftslehre.

Von der Betriebswirtschaftslehre her gesehen ist es unrichtig, bei der Ermittlung des Wareneinsatzes den Eigenverbrauch nicht abzusetzen, weil er mit dem wirtschaftlichen Umsatz und dem wirtschaftlichen Wareneinsatz nichts zu tun hat, sondern nur nach Steuerrecht zu versteuern ist.

Die Finanzverwaltung geht folgenden Weg: "Wird die Veranlagung eines Steuerpflichtigen mit Hilfe der amtlichen Richtsätze durchgeführt, so ist damit auch schon der Eigenverbrauch, ..., abgegolten."[2] Zu diesem

---

1) BO, a.a.O., S. 40 f. u. S. 44. "Hilfsstoffe: Nicht einzeln verrechenbare, als Gemeinkosten anzusetzende Stoffe, die nicht im Erzeugnis enthalten sind; Beispiele: Säuren, Rostschutz, Sauerstoff für Schweißarbeiten." Ebenda: Betriebsstoffe: "Nicht einzeln verrechenbare, als Gemeinkosten anzusetzende Stoffe, die nur in mittelbarem Zusammenhang mit der Unternehmungsfunktion stehen; Beispiele: Kleinwerkzeuge, Treibriemen, Kühl-, Schmier- und Reinigungsmittel." - Vgl. auch
Anlage zur Verordnung PR Nr. 30/53 vom 21. 11. 1953 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (VPÖA). Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten, Nr. 13 und Nr. 15

2) Ullmann, Heinz, Der Eigenverbrauch - seine Besteuerung beim Umsatz und Einkommen, S. 60

Zwecke hat die Finanzverwaltung Jahrespauschwerte für den Eigenverbrauch ermittelt, auf die die Richtsätze aufbauen.[1)]

Andere bei der Anwendung von Richtsätzen zu beachtende Faktoren sind, daß Preisnachlässe (Rabatte) nur bei Bäckern und Metzgern in die amtlichen Ziffern eingearbeitet sind, bei allen anderen Gewerbeklassen nicht; Teilwertabschreibungen bei Material- (Waren-) bestand sind nur im branchenüblichen Maße berücksichtigt. Da erfahrungsgemäß gerade in den letzten Jahren Teilwertabschreibungen auch bei kleineren Betrieben nicht selten sind, müssen sie durch entsprechende Korrekturen berücksichtigt werden. Bei Fertigungsbetrieben (hier handelt es sich in erster Linie um Handwerksbetriebe) ist die richtige Abgrenzung der halbfertigen und fertigen, jedoch noch nicht abgerechneten Erzeugnisse eigener Produktion sehr problematisch, da die Buchführung die erforderlichen Unterlagen in der Regel nicht liefern kann.

2. Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern

a) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für den Umsatz je beschäftigte Person

Eine der bedeutendsten Branchenkennziffern zur Nachprüfung des Umsatzes ist die des Umsatzes je beschäftigte Person. Sie ist am einfachsten anzuwenden. Zahl der beschäftigten Personen x Kennziffer = Umsatz. Für eine

---

1) Vgl. Ullmann, Heinz, Der Eigenverbrauch - seine Besteuerung beim Umsatz und Einkommen, a.a.O., S. 62 ff. Dort Tabellen von Jahrespauschwerten für den Eigenverbrauch der einzelnen Richtsatzgruppen.

Reihe von Gewerbezweigen liegen Ziffern neueren Datums für die durchschnittliche Umsatzleistung vor, die eine beschäftigte Person erreicht.[1] Für die Fälle, in denen Handwerk (Fertigung) und Handel in einem Unternehmen betrieben werden, wäre eine Aufteilung in Handwerks- und Handelsumsatz für steuerliche Zwecke erwünscht (Feststellung des wirtschaftlichen Umsatzes im Sinne der Finanzverwaltung, verschiedene Umsatzsteuersätze etc.), was nicht immer der Fall ist.

Wichtig ist die Klärung des Begriffes Umsatz. Handelt es sich um den steuerlichen Umsatz, so entsteht die Frage, ob vereinnahmte oder vereinbarte Entgelte vorliegen. Handelt es sich um die Summe der in dem Geschäftsjahr herausgegangenen Rechnungen (den sogenannten wirtschaftlichen Umsatz im Sinne der Kostenstrukturerhebung 1956)[2] einschließlich des Eigenverbrauchs oder nicht?

Eine weitere zu klärende Frage ist, ob der gleiche Personenkreis als Beziehungsgrundlage gewählt worden ist. "Beispielsweise ist in Handel und Handwerk die Berechnung des Absatzes (Umsatzes - der Verf.) je beschäftigte Person bei den regelmäßigen Betriebsvergleichen davon abhängig, wie die im Betrieb tätigen Personen gewertet werden. Die Arbeit nur kurzfristig Tätiger, die der

---

1) Vgl. u.a. Institut für Handelsforschung an der Universität zu Köln, herausgegeben von Seyffert, Rudolf, Beschaffung, Lagerung, Absatz und Kosten des Einzelhandels in der Bundesrepublik Deutschland in den Jahren 1955, 1956, 1957, Köln und Opladen 1959;.... in den Jahren 1958, 1959, 1960, Köln und Opladen 1962
Ludwig, Wilhelm, Kostenspiegel Handwerk, Herne-Berlin 1957; ders. Kostenspiegel Einzelhandel, Herne-Berlin 1958
Statistisches Bundesamt, Beschäftigte und Umsatz, Wirtschaft und Statistik 1963, Hefte 2, 5, 8 und 11 und Fachserie D, Reihe 7

2) Statistisches Bundesamt, Die Kostenstrukturstatistik, Handwerk 1958 in Fachserie C 1/II

nicht fest angestellten Vertreter, die mithelfender Angehöriger, die von Lehrlingen und Anlernlingen haben ein unterschiedliches Gewicht. Die ermittelten Zahlen über den Umsatz je beschäftigte Person in Handels- und Handwerksbetrieben ermöglichen also keinen Rückschluß auf den Gesamt-Umsatz des betreffenden Unternehmens."[1)]

In Fertigungsbetrieben multipliziert man die Zahl der produktiven Arbeiter mit der Kennzahl und erhält den Umsatz. Ob die Ermittlung für mittlere und größere Betriebe noch geeignet ist, kann nicht allgemein entschieden werden, weil in Fertigungsbetrieben die Größen Umsatz (Absatz) und Betriebsertrag meist stark differieren, als Leistungskennzahl aber nur die letzte Größe Bedeutung haben kann.

Weiter hat die Finanzverwaltung zu prüfen, inwieweit Unterschiede in den Kennziffern pro beschäftigte Person für Gewerbezweige, die arbeitsintensiv und für die daher die an die Arbeiter gezahlten Löhne von großer Bedeutung sind, sich daraus ergeben, daß die den Umsatz beeinflussende Lohnhöhe in den verschiedenen Gebieten des Bundesgebietes nicht übereinstimmt. Das trifft z.B. zu für das Baugewerbe. Bei diesem wird der Umsatz je Arbeitnehmer auch noch um so höher sein, je mehr Bau- und Hilfsstoffe verarbeitet worden sind. Bei reinen Tiefbauunternehmen wird daher der Umsatz je Arbeitnehmer tiefer liegen als bei entsprechenden Hochbauunternehmungen. Der Umsatz pro Beschäftigter für die Bauwirtschaft allgemein kann daher nicht befriedigen.[2)]

---

1) Nohlen, Heinz, Ausdehnung des statistischen Geheimnisses auf Verbands- und Betriebsstatistiken, in: Der Betrieb 1955, S. 1023

2) Kaffei, W. und Marschall, H., Die Verprobungsmethoden bei der Umsatz- und Gewinnermittlung, Ludwigshafen, 1953, S. 28. Als Anhalt für eine rohe Überprüfung des

b) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für die Umschlagshäufigkeit des Lagers

Zur Nachprüfung des Umsatzes bedient sich die Finanzverwaltung der brancheüblichen Umschlagshäufigkeit des Warenlagers, ausgedrückt in Branchenkennziffern. Sie geben an, wie oft das Warenlager in einer Periode umgeschlagen wird.

$$\text{Umschlagshäufigkeit} = \frac{\text{Umsatz}}{\text{durchschnittlicher Lagerbestand}}$$

Bei der Errechnung von Branchenkennziffern für die Umschlagshäufigkeit des Lagers handelt es sich stets um eine Inbeziehungsetzung von Abgängen und Beständen. "In allen Fällen sollten sich Abgang und Bestand in zeitlicher, sachlicher und wertmäßiger Hinsicht in möglichst großem Umfang entsprechen."[1)]

Die zeitliche Übereinstimmung ist insofern kaum gegeben, als der Abgang die Größe eines Zeitraumes darstellt, die Bestände jedoch Stichtagsgrößen sind. Um die Übereinstimmung wenigstens annäherungsweise zu erreichen, werden Durchschnittsbestände errechnet.

Die Finanzverwaltung ermittelt den durchschnittlichen Lagerbestand, indem sie den Warenanfangsbestand und den Warenendbestand addiert und mittelt.[2)]

Handwerkumsatzes nennen Kaffei, W. und Marschall, H., für "a) Lohnintensive Betriebe: Handwerksumsatz = produktiver Lohn x 2,5; b) Fertigungsbetriebe mit hohen Materialanteilen: Handwerksumsatz = Materialeinsatz x 2; c) Sonstige Handwerksbetriebe: Handwerksumsatz = produktiver Lohneinsatz x 1,7 + Materialeinsatz x 1,1".

1) Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a.O., S. 289

2) Baier-Fähnrich, Die steuerliche Betriebsprüfung, a.a.O., S. 263 f. Dort auch Aufstellung einer Anzahl branchentypischer Umschlagsziffern.

Da die am Anfang und am Ende der Rechnungsperiode ermittelten Bestände nicht für die während des Jahres vorhandenen Bestände typisch zu sein brauchen, sind solche Größen nur bedingt auswertbar.

Um "echte" Umschlagsziffern zu ermitteln, dürften zu den Bestandsgrößen nur Abgänge in Beziehung gesetzt werden, die tatsächlich Abgänge des betreffenden Bestandes sind (sachliche Übereinstimmung). Für die Zwecke der Finanzverwaltung genügt der Aussagewert "unechter" Branchenkennziffern, d.h. Bestands- und Abgangsgrößen entsprechen sich sachlich nicht voll.

Logisch einwandfrei kann die Bewertung nur in der Weise erfolgen, daß man sowohl den Zähler als auch den Nenner entweder zu Einkaufspreisen, zu Verkaufspreisen oder zu Tagespreisen etc., ansetzt.[1)]

Die Finanzverwaltung bewertet in der Praxis zu Einkaufspreisen, wenn sich auch der RFH für die Bewertung des Warenlagers nach Verkaufspreisen entschieden hatte.[2)] Hierbei geht sie nicht vom wirtschaftlichen Umsatz, sondern vom wirtschaftlichen Wareneinsatz aus.[3)]

Die sich aus der Division von wirtschaftlichem Wareneinsatz durch durchschnittlichen Lagerbestand ergebende Kennziffer ergibt bei Nachprüfung des Umsatzes multipliziert mit dem durchschnittlichen Lagerbestand nicht den wirtschaftlichen Umsatz, sondern entspricht dem wirtschaft-

---

1) Zur Problematik der Umschlagsziffernvergleiche siehe die umfangreichen Ausführungen bei Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 263 ff. und Betriebsanalyse, a.a.O., S. 274 ff., insbesondere S. 289 ff.
2) Vgl. Urteile des RFH vom 2. 12. 1936, RStBl 1936, S. 1217 und vom 28. 1. 1937, RStBl 1937, S. 332
3) Vgl. Kaffei, W. und Marschall, H., Die Verprobungsmethoden bei der Umsatz- und Gewinnermittlung, a.a.O., S. 54

lichen Wareneinsatz eines Wirtschaftsjahres. Um zum wirtschaftlichen Umsatz zu kommen, ist der Rohgewinnaufschlagsatz zu addieren.

Bei Branchen mit großem Warensortiment ist mit einem gewogenen Rohgewinndurchschnittsaufschlagsatz zu rechnen, da mit Zunahme des Warensortiments die Umschlagshäufigkeit des Lagers zu sinken pflegt.

Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für die Umschlagshäufigkeit des Warenlagers findet vorwiegend in Handelsbetrieben Verwendung, in Fertigungsbetrieben bedient man sich häufig der Mengenziffern, bei denen von vornherein der Störungsfaktor Bewertung ausgeschaltet ist.

Aus der Darstellung der Ermittlung des wirtschaftlichen Umsatzes seitens der Finanzverwaltung geht hervor, daß aus rein betriebswirtschaftlich aufgebauten Statistiken Branchenkennziffern für die Umschlagshäufigkeit des Lagers nicht ohne weiteres für die Finanzbehörden brauchbar sind. Vielmehr sind diese umzurechnen.

Stehen aber einem Betriebsprüfer bei der Verprobung des Umsatzes brauchbare Branchenkennziffern für die Umschlagshäufigkeit des Lagers zur Verfügung und stellt er fest, daß eine betriebliche Umschlagsziffer stark von der Durchschnittsgröße abweicht, so sind zwei Vermutungen gegeben: Bei einer Abweichung nach oben ist eine unvollständige Aufnahme oder eine Unterbewertung des Warenlagers die wahrscheinliche Ursache, bei einer Abweichung nach unten dagegen eine Umsatzverkürzung oder eine Überbewertung des Bestandes.

c) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für Menge und Ausbeute

Die Erfahrung, daß bei der Verarbeitung von Roh- und Hilfsstoffen eine bestimmte Menge durchweg die gleiche Ausbeute an Fertigprodukten ergibt, hat man sich zunutze gemacht und die Mengen von Roh- und Hilfsstoffen, die man zur Erzeugung einer bestimmten Einheit benötigt, das Verhältnis der Mengen zueinander und die Ausbeute, die Einbuße und den Ausfall in branchetypischen Ziffern erfaßt.

Baier-Fähnrich stellen fest, daß eine solche Umsatzverprobung dem tatsächlichen Umsatz sehr nahe kommt, "sodaß die Anwendung von Mengen- und Ausbeutezahlen meist zu recht zuverlässigen Ergebnissen führt."[1)]

Der wirtschaftliche Umsatz läßt sich errechnen aus dem wirtschaftlichen Material- (Waren-) einsatz (ausgedrückt in technischen Maßeinheiten) multipliziert mit der bekannten Mengen- oder Ausbeutezahl und multipliziert mit dem Verkaufspreis.

Nicht nur Mengen- und Ausbeutezahlen für Haupt- und Nebenerzeugnisse sind bei der Nachprüfung des Umsatzes von Bedeutung, oft können dem Prüfer typische Mengenzahlen des Hilfsstoffverbrauches[2)] Fingerzeige für eine tiefergehende Prüfung geben.

---

1) Baier-Fähnrich, Die steuerliche Betriebsprüfung, a.a.O., S. 270, siehe dort auch Mengen- und Ausbeutezahlen

2) z.B. Hefe in Brotfabriken, Kohlensäure in Gastwirtschaften (erfahrungsgemäß drückt eine Flasche mit 10 kg Kohlensäure durchschnittlich 20 bis 25 hl Bier), Garn in Wäschefabriken. Weitere Beispiele siehe Kratz, Die steuerliche Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen, a.a.O., S. 971 ff. und Winzinger, Georg, Formeln, Tabellen, Kennwerte, Kennzahlen für die steuerliche Prüfung von Brauereien und Brennereien, Hamburg-Berlin-Bonn 1953

d) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für den Anteil des Material- (Waren-) einkaufes am Umsatz

Zur Nachprüfung des Umsatzes geht man in der Weise vor, daß man Branchenkennziffern für den Anteil des Material- (Waren-) einkaufes am Umsatz mit dem Material- (Waren-) einkauf multipliziert. Diese Branchenkennziffern für den Anteil des Material- (Waren-) einkaufes am Umsatz sind sinnvoll, weil Ausgaben für Material bei der Mehrzahl aller Gewerbezweige sich bei Kostenuntersuchungen oft in einem annähernd gleichbleibenden Verhältnis zum Umsatz bewegen.

Es bedarf jedoch keiner Frage, daß diese Art von Branchenkennziffern zu einem zuverlässigen Ergebnis nicht führen, weil die betriebliche Individualität außer acht gelassen ist. Bestenfalls vermögen sie bei einer Nachprüfung des Umsatzes aufzuzeigen, "ob und wie weit in dem zu prüfenden Fall Abweichungen vom branchetypischen vorliegen und damit den Prüfer veranlassen, die Gründe für die festgestellten Abweichungen zu klären."[1)]

e) Die Nachprüfung des Umsatzes mit Hilfe von Branchenkennziffern für den Wirkungsgrad

Wirkungsgradzahlen ermöglichen eine Aussage über die Arbeitsleistung von Menschen, Tieren, Maschinen und Kräften (Wasser, Gas, Elektrizität, Kohle). Es handelt sich hier um mengenmäßige Leistungskennziffern. Werden aus der Arbeitsleistung Kennziffern gebildet, die als typisch für eine Branche oder einen Gewerbezweig anzusprechen sind, so können sie bei der Nachprüfung des Umsatzes für die Be-

---

1) Baier-Fähnrich, Die steuerliche Betriebsprüfung, a.a. O., S. 270. Dort auch Branchenkennziffern für den Anteil des Wareneinkaufes am Umsatz.

stimmung der Jahreserzeugung geeignet sein. Diese, wenn auch nur grob bestimmt, läßt in vielen Fällen eine kritische Beurteilung der Angaben des Steuerpflichtigen über den Jahresumsatz zu.[1)]

Branchenkennziffern als Wirkungsgradziffern für die Arbeitsleistung von Menschen sind von Bedeutung in allen Branchen und Gewerbezweigen, die arbeitsintensiv sind, wo Zahl und Leistungsfähigkeit des beschäftigten Arbeiter sowie die Zahl der Arbeitstage (Arbeitsstunden) eine große Rolle spielen.

Man bestimmt an Hand von Erfahrungssätzen z.B. den mengenmäßigen Akkordsatz eines Arbeiters (Herstellung eines Quadratmeters Ziegeldach, eines Kubikmeters Mauerwerk etc. in x Stunden). Zieht man die Lohnunterlagen hinzu, so ist eine überschlägliche Nachprüfung der Erzeugung gegeben.

Die Arbeitsleistung von Maschinen, bzw. Anzahl, Leistungsfähigkeit und Ausnutzung, ausgedrückt in branchetypischen Wirkungsgradziffern lassen zunächst Rückschlüsse auf die Jahreserzeugung möglich erscheinen. Als Beispiele hierfür seien genannt, Spindeln in der Spinnerei, Webstühle in einer Tuchfabrik, Zigarettenmaschinen in einer Zigarettenfabrik etc. Berücksichtigt man aber, daß auch auf dem Gebiete der Produktionsmaschinen laufend neue verbesserte Typen auf den Markt gebracht werden und daher in den Betrieben Maschinen mit unterschiedlicher technischer Vollkommenheit benutzt werden, so ist man geneigt, eine Bildung von Leistungskennziffern schon innerhalb eines Betriebes, erst recht innerhalb einer Branche abzulehnen. Dieses Argument wird dadurch abgeschwächt, daß dieser

---

1) Vgl. Baier-Fähnrich, Die steuerliche Betriebsprüfung, a.a.O., S. 271

Mangel mehr oder weniger für alle Betriebe gilt und sich gewissermaßen ausgleicht.

Branchenübliche Wirkungsgradziffern für die Arbeitsleistung werden ebenfalls für die Verprobung des Umsatzes herangezogen. Die Möglichkeit ist gegeben, wenn man z.B. aus dem Kraftstoffverbrauch die Anzahl der Maschinenstunden abzuleiten vermag. Mit ihrer Hilfe kann dann oft unmittelbar die mengenmäßige Leistung eines Betriebes überprüft werden. Zumindest ist man in der Lage, bei einer großen Anzahl von Betrieben, insbesondere von Handwerksbetrieben, einen der umsatzbildenden Faktoren zu berechnen.

Voraussetzung ist hierbei, daß die Maschinenleistung in einem festen Verhältnis zum Kraftstoffverbrauch steht.

III. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Einkommensteuer

Die Erörterung der Anwendung von Branchenkennziffern durch die Finanzverwaltung für die Einkommensteuer soll hier auf die Einkunftsart aus Gewerbebetrieb, den Gewinn bzw. auf die diesem vorgelagerte Größen, beschränkt bleiben.

1. Die Ermittlung und Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe von Branchenkennziffern ("Richtsätzen")

Von entscheidender Bedeutung für die Anwendung von Reingewinnrichtsätzen ist die richtige Ermittlung des wirtschaftlichen Umsatzes, der die Bezugsgröße aller Gewinnsätze bildet. Ist diese Größe in ihrer Höhe unrichtig, muß notwendig der Reingewinn fehlerhaft sein. Der wirtschaftliche Umsatz ist somit gewissermaßen die Schlüssel-

größe, das tragende Fundament der Ermittlung des Reingewinnes; deshalb wurde ihm bei der vorliegenden Untersuchung über die Bedeutung der Branchenkennziffern für die Besteuerung eine so große Beachtung geschenkt.

An Hand eines aus dem Betriebsvergleichsbogen der Finanzverwaltung - Gewinnermittlungsbogen für Richtsatzprüfungen - entwickelten Schemas mit frei gewählten Zahlen seien die vier verschiedenartigen Richtsätze aufgezeigt. Diese Richtsätze unterscheiden sich voneinander dadurch, daß der Aufwand in verschiedenem Umfange berücksichtigt wird.

Wirtschaftlicher Umsatz	80.000	
- Wirtschaftlicher Material- (Waren-) und wirtschaftlicher produktiver Lohneinsatz	60.000	
= Wirtschaftlicher Rohgewinn[1]	20.000	
= Rohgewinn[2]		25 v. H. des wirtschaftlichen Umsatzes
= Rohgewinnaufschlagsatz[3]	20.000	33 1/3 v. H. des wirtschaftlichen Material- (Waren-) einsatzes und wirtschaftlichen produktiven Lohneinsatzes
- Allgemeiner Aufwand[4]	8.000	
= Wirtschaftlicher Halbreingewinn[5]	12.000	
= Halbreingewinnsatz[6]		15 v. H. des wirtschaftlichen Umsatzes
- Besonderer Aufwand[4]	4.000	
= Wirtschaftlicher Reingewinn[7]	8.000	
= Reingewinnsatz[8]		10 v. H. des wirtschaftlichen Umsatzes

Anmerkungen vgl. folgende Seiten

Auf den Unterschied zwischen Rohgewinnaufschlagsatz und Rohgewinn (mitunter auch als Rohgewinnsatz bezeichnet)

---

1) BO, a.a.O., S. 51 "Wirtschaftlicher Rohgewinn: Betrag, um den der wirtschaftliche Umsatz a) bei Handelsbetrieben den wirtschaftlichen Wareneinsatz übersteigt, b) bei Fertigungsbetrieben den wirtschaftlichen Materialeinsatz und wirtschaftlichen produktiven Lohneinsatz übersteigt. Der Aufwand an Fertigungsgemeinkosten wird aus Vereinfachungsgründen bei Klein- und Mittelbetrieben, insbesondere bei Handwerkern, nicht hier, sondern beim besonderen Aufwand berücksichtigt."
2) BO, a.a.O., S. 51 "Rohgewinn: Wirtschaftlicher Rohgewinn als Verhältniszahl zum wirtschaftlichen Umsatz."
3) BO, a.a.O., S. 52 "Rohgewinnaufschlagsatz: Wirtschaftlicher Rohgewinn als Verhältniszahl a) zum wirtschaftlichen Wareneingang bei Handelsbetrieben, b) zum wirtschaftlichen Materialeinsatz und wirtschaftlichem produktivem Lohneinsatz in Fertigungsbetrieben. "Die Richtsatzsammlungen bringen für Handwerksbetriebe keine Rohgewinnaufschlagsätze. Ist jedoch der Rohgewinn gegeben, so ist der Rohgewinnaufschlagsatz nach folgender Formel schnell zu errechnen:

$$\frac{\text{Rohgewinn} \times 100}{100 - \text{Rohgewinn}} = \text{Rohgewinnaufschlagsatz}$$

entsprechend der Rohgewinn

$$= \frac{\text{Rohgewinnaufschlagsatz} \times 100}{100 + \text{Rohgewinnaufschlagsatz}}$$

Im übrigen sind den Richtsatzsammlungen meistens Umrechnungstabellen für beide Größen beigefügt.
4) Die betrieblichen Aufwendungen werden beim Richtsatzverfahren unterteilt in:
I. Waren-, Material und produktiver Lohneinsatz,
II. Allgemeine (sachliche) Aufwendungen,
III. Besondere (sachliche und personelle) Aufwendungen.
Zu II. gehören: Heizung, Beleuchtung, Reinigung der Geschäftsräume, Betriebsstoffe (Kohle, Strom, Wasser, Gas usw.), Betriebs- und Geschäftsausstattungen (Instandhaltung und AfA), Beförderungsmittel (Instandhaltung und AfA), Umsatzsteuer, Beiträge zu Versicherungen und Berufsverbänden einschließlich Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, Zinsen für kurzfristige Betriebsschulden.
Zu III. gehören: Bruttolöhne für Vertrieb, Miete für gewerbliche Räume, Gewerbesteuer.
Vgl. Gewinnermittlungsbogen für Richtsatzprüfungen.

sei nachdrücklich hingewiesen. Sie sind scharf voneinander zu trennen. Ersterer ist in Prozent des wirtschaftlichen Material- (Waren-) einsatzes und des wirtschaftlichen produktiven Lohneinsatzes, letzterer in Prozent des wirtschaftlichen Umsatzes errechnet. Hieraus ergibt sich die besondere Bedeutung des Rohgewinnaufschlagsatzes zur Ermittlung und Nachprüfung des wirtschaftlichen Umsatzes. Der Rohgewinnsatz dient dagegen der Ermittlung des Rohgewinns. Beide Größen decken sich in ihrer absoluten Höhe, wie aus vorstehendem Zahlenbeispiel zu ersehen ist.

Welche der vier entwickelten Kennziffern bei der vom wirtschaftlichen Umsatz ausgehenden Gewinnermittlung im Einzelfall anzuwenden ist, hängt von dem Umfang und der Beschaffenheit der Aufzeichnungen ab. Ziel ist immer die Errechnung des Reingewinnes.

Im folgenden sollen an Hand von Formeln, die unter der hier verwandten Terminologie aus dem obigen Schema ent-

---

5) BO, a.a.O., S. 52 "Wirtschaftlicher Halbreingewinn: Betrag, um den der wirtschaftliche Rohgewinn den allgemeinen Aufwand (einschließlich Abschreibungen, soweit betriebsartüblich und gewöhnliche AfA) übersteigt. Der Aufwand für Hilfsstoffe (Energie- und Brennstoffe) wird hier verrechnet."
6) BO, a.a.O., S. 52 "Halbreingewinnsatz: Wirtschaftlicher Halbreingewinn als Verhältniszahl zum wirtschaftlichen Umsatz."
7) BO, a.a.O., S. 52 "Wirtschaftlicher Reingewinn: Betrag, um den der wirtschaftliche Halbreingewinn den besonderen wirtschaftlichen Aufwand (Löhne und Gehälter, soweit sie für nicht produktiv tätige Arbeitskräfte gezahlt wurden, Miete und Gewerbesteuer) oder der Betrag, um den der wirtschaftliche Rohgewinn den wirtschaftlichen Aufwand (außer Aufwand für Waren oder Material und produktive Löhne) übersteigt.
8) BO, a.a.O., S. 52 "Reingewinnsatz: Wirtschaftlicher Reingewinn als Verhältniszahl zum wirtschaftlichen Umsatz."

wickelt wurden, einige Möglichkeiten mit Hilfe des Rohgewinns, des Reingewinnsatzes und des Halbreingewinnsatzes zum wirtschaftlichen Reingewinn zu kommen, aufgezeigt werden. Die Zahlen sind die gleichen wie die im Schema verwandten.

a) Die Ermittlung und Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe des Rohgewinns

Stehen Umsatz und allgemeiner und besonderer Aufwand eindeutig fest, so läßt sich mit Hilfe des Rohgewinnsatzes der Reingewinn wie folgt errechnen:

$$\text{Wirtschaftl. Reingewinn} = \frac{\text{Wirtschaftl. Umsatz x Rohgewinn}}{100} - \text{Allgem. und bes. Aufwand}$$

$$8.000 = \frac{80.000 \times 25}{100} - 12.000$$

Ist der wirtschaftliche Material- (Waren-) einsatz und der wirtschaftliche produktive Lohneinsatz bekannt, so lautet die Formel:

$$\text{Wirtschaftl. Rohgewinn} = \frac{\text{W.M. (W.-) eins.}^{x)} \text{ x Rohgewinn}}{100 - \text{Rohgewinn}}$$

$$20.000 = \frac{60.000 \times 25}{100 - 25}$$

$$\text{Wirtschaftl. Reingewinn} = \text{Wirtschaftl. Rohgewinn} - \text{allgemeiner und besonderer Aufwand}$$

$$8.000 = 20.000 - 12.000$$

---

x) Wirtschaftlicher Material- (Waren-) einsatz

b) Die Ermittlung und Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe des Reingewinnsatzes

Liegt der gesamte Aufwand (allgemeiner und besonderer Aufwand) eindeutig fest, so ergibt sich ohne Berücksichtigung des wirtschaftlichen Umsatzes der Reingewinn nach der Formel:

$$\text{Wirtschaft. Reingewinn} = \frac{\text{Gesamtaufwand x Reingewinnsatz}}{100 - \text{Reingewinnsatz}}$$

$$8.000 = \frac{72.000 \times 10}{100 - 10}$$

Die Praxis bedient sich, wenn keine Aufwendungen nachzuweisen sind, einer vereinfachten Formel[1]:

$$\text{Reingewinn} = \frac{\text{Istumsatz x Reingewinnsatz}}{100}$$

$$8.000 = \frac{80.000 \times 10}{100}$$

c) Die Ermittlung und Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe des Halbreingewinnsatzes

Die Ermittlung des Reingewinns über den Halbreingewinn ist abgestellt auf den bei allen Betrieben eines Gewerbezweiges normal, d.h. prozentual in ziemlich gleicher Höhe anfallenden allgemeinen Aufwand. Es wird dann von dem bei Anwendung des Halbreingewinnsatzes sich ergebenden Betrag noch der besondere Aufwand abgesetzt, der in der Kennziffer für den Halbreingewinn nicht berücksichtigt ist.

---

1) In obigem Zahlenbeispiel wurde der Istumsatz aus Vereinfachungsgründen dem wirtschaftlichen Umsatz gleichgesetzt.

Formelmäßig sieht das wie folgt aus:

$$\text{Wirtschaftl. Halbreingewinn} = \frac{\text{W.U.}^{1)} \times \text{Halbreingewinnsatz}}{100}$$

$$12.000 = \frac{80.000 \times 15}{100}$$

Reingewinn = Wirtschaftl. Halbreingew.
- bes. Aufwand

8.000 = 12.000 - 4.000

Die Halbreingewinnmethode wird durch die Berücksichtigung der bei jedem Betrieb unterschiedlichen Höhe des besonderen Aufwandes (z.B. verschiedene Höhe der Miete bei sonst ähnlichen Betrieben) der betrieblichen Individualität am ehesten gerecht.

Stellt man auf die zur Verfügung stehenden Größen ab, die sich aus dem einzelnen Besteuerungsfall ergeben, so lassen sich von dem obigen aus dem Betriebsvergleichsbogen entwickelten Grundschema noch zahlreiche Berechnungsformeln ableiten.

Für die bei der Anwendung von Richtsätzen zu beachtenden Grundregeln wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen bei der Anwendung von Branchenkennziffern bei der Umsatzsteuer verwiesen. Sie sind sinngemäß bei der Ermittlung des Reingewinns mit Hilfe des Rohgewinns, Reingewinnsatzes und Halbreingewinnsatzes anzuwenden.

---

1) W.U. = Wirtschaftlicher Umsatz

2. Die Nachprüfung des Roh- und Reingewinns mit Hilfe von Branchenkennziffern

a) Die Nachprüfung des Rohgewinns mit Hilfe von Branchenkennziffern vom Betriebsertrag

Für eine Nachprüfung des Rohgewinns stehen der Finanzverwaltung neben den Richtsätzen vom wirtschaftlichen Umsatz Branchenkennziffern vom Betriebsertrag zur Verfügung. Das sind bei Handelsbetrieben die Handelsspannen.

Im allgemeinen versteht man unter einer Handelsspanne den Rohgewinnaufschlag, den ein Gewerbetreibender seinem für eine bestimmte Ware gezahlten Einkaufspreis hinzuschlägt, um auf diese Weise den Verkaufspreis der Ware festzusetzen.[1)]

Handelsspannen sind als typische Größen verwendbar, da im allgemeinen die Tendenz einer Angleichung der Handelsspannen besteht. Bei vielen Markenartikeln liegen sie fest.

In den Betriebsprüfungsarchiven werden laufend in großem Umfange Handelsspannen gesammelt und zusammen mit den von Institutionen veröffentlichten ausgewertet.

Der ermittelte Rohgewinn ist dann Ausgangspunkt einer Nachprüfung des Reingewinns unter Berücksichtigung der dem Gewinn vorgelagerten Aufwandsgrößen, die ihrerseits mit Branchenkennziffern verprobt werden können.

---

1) Kratz, Die steuerliche Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen, a.a.O., S. 974. Weitere Literatur Sundhoff, Edmund, Die Handelsspanne, Köln und Opladen 1953, S. 12

b) Die Nachprüfung des Reingewinns mit Hilfe von Branchenkennziffern vom Betriebsaufwand

Branchenkennziffern über die durchschnittliche prozentuale Verteilung des Gesamtaufwandes auf Material- (Waren-) aufwand, produktiven Lohnaufwand, allgemeinen und besonderen Aufwand übernimmt die Finanzverwaltung aus statistischen Veröffentlichungen, läßt sie durch die Betriebsprüfer in den Betrieben kontrollieren und ergänzen. Weiter werden die von Verbänden bekanntgegebenen Prozentzahlen für Material- und Veredelungsaufwand, Abschreibungssätze für facheigene Maschinen, feststehende Rabattsätze, Normalsätze für Warenschwund, Abfall, Ausschuß, Leckage, Verluste durch Verwiegen u.a. gesammelt und ausgewertet.[1)]

Von den genannten Kennziffern legt die Finanzverwaltung besonderen Wert auf die Erfassung und Zusammenstellung von Abschreibungssätzen für branchentypische Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,[2)] auf deren entscheidenden Einfluß auf die Höhe des Gewinns nicht weiter einzugehen ist.

Zu den Branchenkennziffern über die durchschnittliche prozentuale Verteilung des Gesamtaufwandes ist zu sagen, daß sie unter Umständen ein schiefes Bild bei der Anwendung auf die zu prüfenden Betriebe ergeben können. Denn es ist erfahrungsgemäß wohl eine einheitliche Gesamtaufwandquote der Betriebe einer Branche oder Branchengruppe gegeben, während die einzelnen Aufwandsarten,

---

1) Vgl. Kratz, Die steuerliche Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen, a.a.O., S. 973
Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 331 ff., Überblick über die von Verbänden und sonstigen Institutionen durchgeführten Betriebsvergleiche.

2) Solche branchenüblichen Abschreibungssätze enthält u.a. der Branchen-Sonderdienst der Steuer- und Wirtschaftskurzpost, Freiburg i.Br., ohne Jahrg.

bedingt durch betriebspolitische Substitutionsmöglichkeiten, erhebliche Abweichungen aufweisen können. Bei einer Verwendung derartiger Ziffern sollte man daher aus der Prüfung der einzelnen Aufwandsarten nicht voreilig Schlüsse ziehen wollen.

Bei Fertigungsbetrieben ist die Anwendbarkeit branchenüblicher Aufwandsziffern begrenzter als bei Handelsbetrieben, was auch für die Branchenkennziffern des Betriebsertrages Gültigkeit hat. Henzel stellt auf Grund eingehender empirischer Untersuchungen fest, daß Branchenkennziffern für in der Kostenrechnung der Fertigungsbetriebe anfallende Gesamtgemeinkosten, Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten in Folge großer Streuungen keinen Aussagewert haben.[1)]

Die bei der im Handwerk allgemein üblichen Kalkulation verwandten Aufschläge (Aufwandsziffern) auf den Material- und produktiven Lohneinsatz werden in den Archivmitteilungen festgehalten.

Abschließend ist zu sagen, daß vom Rohgewinn ausgehend eine überschlägliche Nachprüfung des Reingewinnes mit Hilfe der Branchenkennziffern vom Betriebsaufwand möglich ist.

---

1) Vgl. Henzel, Fritz, Verlustquellen in der Industrie, Wiesbaden 1951, S. 92 ff.

IV. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Vermögensteuer

1. Die Ermittlung des Einheitswertes bei Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücken

§ 33 Abs. 2 Satz 1 BewDV bestimmt auf Grund der Ermächtigung des § 52 Abs. 1 BewG, daß alle nicht unter § 33 Abs. 1 BewDV genannten bebauten Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind. Das sind insbesondere Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke.[1)]

Der Gang der Bewertung der zur Ermittlung des Einheitswertes dieser Grundstücke führt, ist aus der folgenden schematischen Darstellung zu ersehen.

Danach gliedert sich das Verfahren in vier Teile. Zunächst erfolgt die Realwertberechnung, weiter die Errechnung des Ausgangswertes aus dem Realwert, dann die Errechnung der Wertzahl mit Hilfe der Nutzungsziffer und schließlich die Ermittlung des gemeinen Wertes, des Einheitswertes des Fabrik-, Hotel- oder Warenhausgrundstückes.

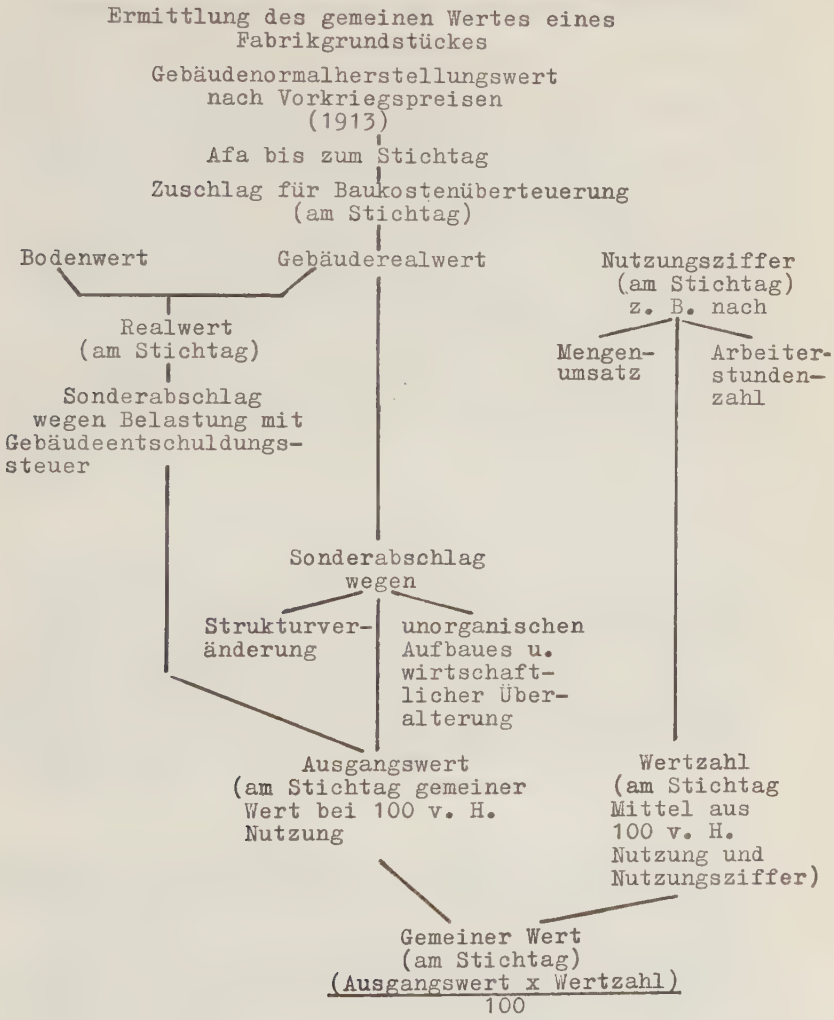
In dieser Arbeit ist von Interesse, inwieweit die Nutzungsziffer als Branchenkennziffer bei der Feststellung des Einheitswertes beteiligt ist. Der Bewertungsgang bis zum Ausgangswert wird daher außer acht gelassen.

Der Ausgangswert stellt den gemeinen Wert eines der vorgenannten Grundstücke am Stichtag bei 100 v. H. Nutzung dar. Dieser auf rein technischem Wege ermittelte Ausgangswert ist aber nicht der gemeine Wert gemäß § 10

---

1) Vgl. ausführlich dazu Gürsching-Stenger, Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 3. Aufl., Köln 1961, BewG § 52, Anmerkung 16 ff.

Schematische Darstellung des Bewertungsvorganges[x)]



---

x) Bewertung und Besteuerung des Grundbesitzes, Handbuch von Scholz, Franz; Boyens, Walter u. a., Köln 1954, S. IV 17

BewG, da wirtschaftliche Tatbestände Berücksichtigung finden müssen.

Ein wesentlicher wirtschaftlicher Tatbestand ist die Ertragslage, die den Gesamtwert eines Unternehmens beeinflußt.[1] "Da aus dem Ertragswert selbst der Grundstückswert nur mit großen Schwierigkeiten abgeleitet werden könnte, andererseits aber die Kapazitätsausnutzung eines Unternehmens eine der wesentlichen Komponenten der Ertragslage ist, wird die Kapazitätsausnutzung hilfsweise zur Berücksichtigung der Ertragsverhältnisse herangezogen."[2] Das geschieht mit Hilfe der Nutzungsziffern[3], die jeweils auf den durchschnittlichen Nutzungsgrad eines Gewerbezweiges abgestellt sind. Die Kapazitätsausnutzung des einzelnen Unternehmens wird somit bei der Anwendung des Verfahrens nicht berücksichtigt, auch wenn sie vom Branchendurchschnitt wesentlich abweicht.[4]

Bei der Berechnung der Nutzungsziffern für Fabrikgrundstücke ging man nicht von der theoretischen Leistungsfähigkeit des betreffenden Industriezweiges aus, sondern von der wirtschaftlichen Ausnutzung, die günstigenfalls erreicht werden konnte. "Es wurde bei der Bemessung der höchsten Ausnutzungsmöglichkeit von den Jahren der besten Konjunktur, das waren die Jahre um 1928 herum ausge-

---

1) Vgl. hierzu ausführlich Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, Die Ermittlung von Verkehrswerten (Preisen) für betriebliche Wirtschaftseinheiten (Unternehmen, Betriebsstätten), a.a.O., S. 59 ff., hier S. 61
2) Robens, Hans und Oehm, Werner, Der Grundstücks- und Gebäudewert, Der Betrieb 1949, S. 422
3) "Nutzungsziffer ist der Nutzungsgrad des Industrie- (Gewerbe-) zweiges, für dessen Betrieb das Grundstück bestimmt ist, ausgedrückt in einem Hundertsatz der vollen Nutzungsmöglichkeit".
Ellinger-Schug-Ehlers, Vermögensteuer und Einheitsbewertung, Berlin und Frankfurt 1954, 2. Aufl., S. 103
4) Vgl. Entscheidung des RFH vom 8. August 1940, RStBl S. 582

gangen"[1] und auf das Jahr 1934 umgerechnet, da die Bewertung der Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke auf den 1. Januar 1935 erfolgte.

Für gemischte Betriebe erfolgte die Ermittlung der Nutzungsziffer durch Errechnung mehrerer Nutzungsziffern entsprechend der anteiligen Nutzfläche der Fabrikations- und Lagergebäude, und man kam durch Mittelung zu einer einheitlichen. Bei sogenannten Stufenbetrieben (z.B. Spinnwebereien) mußte bei der Gewinnung von Nutzungsziffern wegen der engen Verflechtung der Stufenbetriebe darauf geachtet werden, daß der Beschäftigungsgrad für das Endprodukt erheblich von dem der einzelnen Stufen abweichen konnte, wenn größere Mengen aus ihnen verkauft worden waren.

Bei Hotelgrundstücken ergab sich die Nutzungsziffer durch Gegenüberstellung der tatsächlichen Übernachtungen des Jahres 1934 mit der wirtschaftlichen Höchstbelegung. Wegen regionaler Unterschiede und um den oft unterschiedlichen Verhältnissen im Hotelgewerbe Rechnung zu tragen, erhielten die Oberfinanzpräsidenten die Ermächtigung, für ihre Bezirke selbst Nutzungsziffern aufzustellen.

Bei Warenhausgrundstücken legte man bei der Ermittlung der Nutzungsziffer die Höhe der Umsätze zugrunde. Von ausschlaggebender Bedeutung für die Errechnung der vollen Leistungsfähigkeit war das Jahr des wirtschaftlichen Höchstumsatzes. Diesem wurde der Umsatz des Jahres 1934 gegenübergestellt, wobei die Umsätze des Jahres 1928 bis 1934 auf den Preisstand von 1934 zu bringen waren.[2]

---

1) Weil, Th., Die Einheitsbewertung für Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke, a.a.O., S. 12
2) Vgl. Weil, Th., Die Einheitsbewertung für Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke, a.a.O., S. 12 - 16

Die auf diese Weise ermittelten Nutzungsziffern, deren Gewinnung oft mit großen Schwierigkeiten verbunden war (Messung des Beschäftigungsgrades etc.), werden nicht unmittelbar zur Feststellung des gemeinen Wertes benutzt, vielmehr wird zuerst die Wertzahl[1] gebildet, die das Mittel aus der Zahl 100 und der für das Unternehmen gültigen Nutzungsziffer darstellt.

Diese Wertzahl will betriebswirtschaftliche Überlegungen berücksichtigen, wie sie bei Feststellung des Gesamtwertes für den Verkauf oder Kauf einer Unternehmung angestellt werden.

Die Finanzverwaltung unterstellt, daß ein Mittel aus beiden Überlegungen den Kaufpreis, also den gemeinen Wert, bestimmt. Folgerichtig ermittelt sie den gemeinen Wert durch Multiplikation des Ausgangswertes mit der Wertzahl dividiert durch 100. Der so ermittelte Betrag ergibt den Einheitswert eines Fabrik-, Hotel- oder Warenhausgrundstückes.[2]

Die Verwendung von Branchenkennziffern bei der Ermittlung des Einheitswertes von Fabrik-, Hotel- oder Warenhausgrundstücken als Nutzungsziffern sind ein Hilfsmittel, offensichtlich aber ein unentbehrliches.

Vom betriebswirtschaftlichem Standpunkt ist die Errechnung des Einheitswertes unbefriedigend. So ist z.B.

---

1) "Wertzahl ist der Hundertsatz, der sich durch Mittelung von 100 und der Nutzungsziffer ergibt, also
$$\frac{100 + \text{Nutzungsziffer}}{2}$$
Ellinger-Schuh-Ehlers, Vermögensteuer und Einheitsbewertung, a.a.O., S. 104

2) "Durch Anwendung der Wertzahl auf den Ausgangswert ergibt sich dann der gemeine Wert
$$\frac{\text{Ausgangswert} \times \text{Wertzahl}}{100}$$

nicht einzusehen, warum der sogenannte Ausgangswert bei geringerer als hundertprozentiger Beschäftigung um die Hälfte der Vollausnutzung von 100 % und der tatsächlichen gekürzt wird.

Trotz mancher Mängel hat man jedoch offenbar keine bessere Methode und es scheint, als ob zur Bewertung des Grundvermögens bei der notwendigen Hauptfeststellung der Einheitswerte - für den Grundbesitz (hierzu gehört auch das Betriebsvermögen, soweit es in Betriebsgrundstücken besteht) sind die Einheitswerte zuletzt auf den 1. 1. 1935 allgemein festgestellt worden - für Fabrik-, Hotel-, Warenhausgrundstücke und ähnliche besonderen Zwecken dienende Geschäftsgrundstücke das bisherige, sich in der Praxis bewährte Sachwertverfahren beibehalten wird. Hierzu wäre notwendig, daß die Berechnungsgrundlagen, die ausnahmslos überholt sind, neu ermittelt würden, das gilt auch für die neu zu ermittelnden Nutzungsziffern.

2. Die Ermittlung des Teilwertes bei den Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens (Werkzeuge, Ausrüstungsgegenstände und sonstige Hilfsmittel)

Bei den Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens, soweit es sich um Werkzeuge, Ausrüstungsgegenstände und sonstige Hilfsmittel handelt, kann ihr Teilwert in der Weise ermittelt werden, daß je Kopf der mit gleichartigen Arbeiten beschäftigten Arbeiter ein Durchschnittssatz für die von ihnen benutzten Werkzeuge etc. angesetzt wird.[1)]

Ellinger-Schug-Ehlers, Vermögensteuer und Einheitsbewertung, a.a.O., S. 104

1) Vgl. Vermögensteuer-Richtlinien für die Vermögensteuer-Hauptveranlagung 1963 (VStR 1963) vom 13. September 1963, Abschnitt 52, Abs. 1, Satz 3

Sowohl der Wirtschaft als auch den Fachprüfern der Finanzverwaltung sind solche Durchschnittszahlen bekannt, die den Zahlen des betreffenden Betriebes gegenübergestellt werden.

Bei der Anwendung solcher Kennziffern verfährt man wie folgt: Die von den Arbeitern benutzten Werkzeuge, Ausrüstungsgegenstände und sonstigen Hilfsmittel werden in der Weise bewertet, daß man einen durch frühere eingehende Nachprüfung ermittelten Durchschnittssatz = Festwert (Standardwert) = Kennzahl zugrunde legt, der dann mit der Zahl der jeweilig beschäftigten Arbeiter vervielfacht wird. Solche Kennziffern sind stets in ihrer Abhängigkeit von dem Stand der technischen Ausrüstung der Betriebe zu sehen, sie bedürfen daher von Zeit zu Zeit einer Überprüfung und entsprechender Korrektur.

3. Die Nachprüfung der Besteuerungsgrundlagen "Betriebsvermögen" zum Zwecke der Feststellung des Einheitswertes

Branchenkennziffern für die Vermögensstruktur ermöglichen eine rohe Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen "Betriebsvermögen" zum Zwecke der Feststellung des Einheitswertes.

Die Bedeutung derartiger Kennziffern ist besonders groß, soweit Gewerbetreibende zur Ermittlung des Gewinnes keine Bilanzen nebst Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen haben, weil dann bei den Vermögensaufstellungen zur Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens dem Ermessen der einzelnen Betriebe bei der Erfassung und Bewertung ein ziemlicher Spielraum gegeben ist, der zu willkürlichen Ansätzen führen kann. Das gilt insbesondere für Forderungen, Lagerbestände, Werkzeuge und

Maschinen. Derartige brancheübliche Vermögensstrukturziffern können dem Prüfer oft langwierige Einzelerhebungen ersparen oder ihn zu einer eingehenden Prüfung veranlassen.

Auch bei bilanzierenden größeren Unternehmen werden Durchschnittszahlen zur rohen Überprüfung der Anlagewerte verwandt.[1] Ihre Anwendung auf bilanzierende Unternehmen ermöglicht etwaige stille Reserven überschlägig festzustellen. Voraussetzung dazu ist, daß die Ziffern aus betriebsvergleichenden Untersuchungen gewonnen wurden, wo die beteiligten Betriebe in den Bilanzpositionen keine stillen Reserven aus steuerlich zulässigen Sonderabschreibungen enthielten bzw. wo diese von ihnen bereinigt waren.[2]

V. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei der Gewerbesteuer

Gem. § 6 Abs. 1 GewStG vom 1. 12. 1936, in der Fassung vom 31. Juli 1963 (GewStG 1962 - BGBl I, S. 567), sind die Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbesteuer der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital.

---

1) z.B.: x-DM je kW Stromerzeugung in der Elektrizitätsindustrie, x-DM je Tonne Roheisen oder Stahlerzeugung in der Schwerindustrie, x-DM je Tonne Kohlenförderung im Bergbau, x-DM je Hektoliter Bierausstoß im Braugewerbe

2) Einen Weg, der aus Sonderabschreibungen entstandenen stillen Reserven in ihrer ungefähren Höhe schätzungsweise zu ermitteln, weist
Naumann, Walter, Stille Reserven aus Sonderabschreibungen nach § 36 IHG und Wertberichtigungen nach § 7 c EStG bei Bilanzanalyse und Betriebsvergleich, Der Betrieb 1955, S. 1196 f.

1. Die Ermittlung und Nachprüfung des Gewerbeertrages

Da der Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge, haben die Branchenkennziffern insoweit Bedeutung für die Gewerbesteuer, als sie bei der Ermittlung und Nachprüfung des Gewinnes mitwirken.

2. Die Ermittlung und Nachprüfung des Gewerbekapitals

Da als Gewerbekapital gem. § 12 Abs. 1 GewStG der Einheitswert des gewerblichen Betriebes im Sinne des Bewertungsgesetzes mit den sich aus den Absätzen 2 bis 4 ergebenden Änderungen gilt, haben die Branchenkennziffern insoweit Bedeutung für die Gewerbesteuer, als sie bei der Ermittlung und Nachprüfung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes mitwirken.

Wird die Lohnsumme gem. § 23 GewStG als Besteuerungsgrundlage für die Erhebung der Gewerbesteuer gewählt, haben Branchenkennziffern keine Bedeutung.

C. Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe

I. Allgemeine Vorbemerkungen

Die Anwendung von Branchenkennziffern verliert bei der Ermittlung und Nachprüfung der Besteuerungsgrundlagen mit zunehmender Betriebsgröße wegen der Komplexität der inner- und außerbetrieblichen Verhältnisse an Bedeutung. Einer Anwendung sind, insbesondere bei Industriebetrieben, wegen der u.a. an Gewicht unterschiedlicheren Einsatzfaktoren (Faktorqualitäten) und der unterschiedlicheren Mengenrelation der Faktoren (Mechanisierung) untereinander, der in der Regel größeren Produktionstiefe und -breite selbst innerhalb einer Branchengruppe sowohl von der differenzierteren Aufwands- als auch Ertragsseite Grenzen gesetzt, weil die aus betriebsindividuellen Kennziffern einer Reihe oder der Gesamtheit derartig strukturierter Betriebe einer Branche oder Branchengruppe ermittelten Durchschnittsziffern aus Gründen der fehlenden materiellen Vergleichbarkeit nicht die typischen, durchschnittlichen Verhältnisse innerhalb der betreffenden Branche oder Branchengruppe wiedergeben können, um als Branchenkennziffern zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zu dienen.

Zwar lassen sich auch bei Betrieben geringeren Umfangs, bei gewerblichen Klein- und Kleinstbetrieben, gewisse Unterschiede der oben genannten Art von Betrieb zu Betrieb nachweisen, jedoch ist bei ihnen die Kombination der Produktionsfaktoren noch zu überschauen und insgesamt eine relative Gleichgewichtigkeit und Gleichartigkeit der inner- und außerbetrieblichen Verhältnisse innerhalb einer Branche oder Branchengruppe gegeben, so

daß es unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten gerechtfertigt erscheint, die Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung derartiger Betriebseinheiten zu untersuchen.

Die Tatsache, daß weit mehr als die Hälfte aller Veranlagungen der Steuerpflichtigen von Handwerk, Handel und Dienstleistungsgewerbe alljährlich unter Zuhilfenahme von Branchenkennziffern in der Form der amtlichen Richtsätze durchgeführt werden,[1] läßt eine solche Untersuchung auch vom steuerlichen Standpunkt angezeigt sein. Zum größten Teile handelt es sich nämlich dabei um kleinere gewerbliche Betriebe, die weder nach Handelsrecht noch nach Steuerrecht verpflichtet sind Bücher zu führen, oder deren Bücher und Aufzeichnungen - soweit sie freiwillig diese Mühe auf sich genommen haben - formelle und/oder materielle Fehler und Mängel in einem Umfange aufweisen, die die Beweiskraft der Buchführung oder Aufzeichnungen aufheben oder in denen Ergebnisse bei einer scheinbar ordnungsmäßigen Buchführung in einem offensichtlichen Mißverhältnis zu den Ergebnissen vergleichbarer Betriebe stehen, so daß die Finanzverwaltung Richtsätze anwendet.

Die Anwendung der Branchenkennziffern als Richtsätze führt dann in der Regel zu langwierigen Auseinandersetzungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt oder den Rechtsmittelbehörden, da die Richtsätze nicht rechtsverbindlich sind und die Rechtsmittelbehörden nicht ohne weiteres daran gebunden sind. Der Steuerpflichtige kann einwenden, daß sie auf seinen Fall angewandt zu hoch seien und die Finanzverwaltung der Meinung sein,

---

1) Vgl. Ullmann, Heinz, Richtsatzermittlung, Richtsatzanwendung bei Umsatz und Gewinn gewerblicher Betriebe, a.a.O., S. 11

daß sie im speziellen Fall zu niedrig seien. Beweise und Gegenbeweise werden zu erbringen versucht.[1)]

Bei dieser wenig befriedigenden Situation drängt sich die Frage nach Möglichkeiten einer Anwendung von rechtsverbindlichen Branchenkennziffern für einen näher abzugrenzenden Kreis gewerblicher Kleinbetriebe auf, die den Besonderheiten dieses Wirtschaftsbereiches Rechnung tragen.

1. Die Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe

Eine Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe setzt voraus, daß gewerbliche Betriebe sich nach ihrer Größe ordnen lassen.

Die Größe eines Betriebes, die sich kaum eindeutig von seiner Kapazität (Leistungsvermögen) trennen läßt, ist nach weitgehender Übereinstimmung in der Literatur abhängig von den in erster Linie quantitativen Größen Arbeit und Kapital (Zahl und Leistungsfähigkeit der Arbeitskräfte und Zahl und Leistungsfähigkeit der technischen Anlagen) und dem ausschließlich qualitativen Faktor Betriebsleitung (organisatorische Gestaltung und rationellen Einsatz aller Leistungsfaktoren durch die leitenden Organe).[2)]

---

1) Vgl. dazu die Richtlinien 1937 betr. Gewinnrichtsätze, Rderl. d. RMdF vom 15. 2. 1938 - 52209 - 410 III, RStBl 1938, S. 193 ff., S. 205

2) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a.O., S. 55
Fettel, Johannes, Die Betriebsgröße (Versuch sie zu messen-Faktoren, die sie beeinflussen) in: Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration, Berlin 1959, S. 66 spricht von der Betriebsgröße als dem produktionellen Potential.
Koch, Helmut, Betriebsgröße, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 2, Göttingen 1959, S. 83 versteht unter Betriebsgröße den Umfang des Gesamteinsatzes der vom Unternehmer kombinierten Produktionsmittel.

Will man dem Abgrenzungsproblem voll gerecht werden, ist daher die Wahl mehrerer Abgrenzungskriterien und darüberhinaus die Festlegung der Bereiche, in die gewerbliche Kleinbetriebe einzuordnen sind, also die Bestimmung der Grenzen - ausgerichtet auf die konkrete steuerpolitische Zielsetzung einer den Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe Rechnung tragenden Besteuerung - erforderlich.

Entsprechend den quantitativen Größen Arbeit und Kapital und dem qualitativen Faktor Betriebsleitung sind die Abgrenzungskriterien quantitativer und qualitativer Art.

Qualitative Abgrenzungskriterien wären: die persönliche Selbständigkeit, die Mitarbeit des Inhabers, die Abhängigkeit des Betriebes von der Person des Inhabers und die Übernahme des gesamten Risikos durch den Inhaber, die Finanzierung in der Hauptsache durch Eigenmittel oder Personalkredite, die Überschaubarkeit des Betriebes durch den Inhaber, die Rechtsform: Einzelunternehmen, in Ausnahmefällen Personalgesellschaft, geringe Arbeitsteilung, geringe Maschinenverwendung.

Diese Aufzählung qualitativer Abgrenzungsmerkmale ist gewiß nicht erschöpfend, es ist damit aber der qualitative Faktor Betriebsleitung für den Betriebstyp gewerblicher Kleinbetriebe gekennzeichnet, der vor allem von seinem Inhaber, der fast ausnahmslos den Faktor Betriebsleitung (dispositive Arbeit) und den Faktor Arbeit (ausführende Arbeit) in seiner Person vereint, in allen Fragen übersehen werden kann.

Quantitative bzw. quantifizierbare Abgrenzungskriterien sind im Gegensatz zu den qualitativen für steuerliche Zwecke, die rechenhafte Größen benötigen, von erhöhter Bedeutung.

Derartige meßbare Größen, die eine repräsentative Aussage über einen Betrieb gestatten, sind für einen Zeitpunkt bzw. für einen Zeitraum technische Maßstäbe oder die Leistung, gemessen in Mengen- oder Wertgrößen, die im allgemeinen den für die Leistungskraft eines Betriebes repräsentativen Faktor ausdrücken.[1)]

Die bekanntesten quantitativen Abgrenzungskriterien sind die Zahl der Beschäftigten und der Umsatz.

Die Anzahl der Beschäftigten ist auch heute noch ein häufig verwendeter Maßstab. Die amtlichen Statistiken bieten genaue Angaben über die Beschäftigtenzahl.[2)]

Die Handwerkszählung von 1956 z.B. gliederte die Betriebe nach der Zahl der Beschäftigten in zehn Größenklassen: 1, 2, 3 - 4, 5 - 9, 10 - 14, 15 - 19, 20 - 24, 25 - 49, 50 - 99, 100 und mehr Beschäftigte. 33,2 % aller Handwerksbetriebe waren demnach Einmannbetriebe, auf die nur 6,9 % aller Beschäftigten und 3,3 % des Gesamtumsatzes entfielen. Das Schwergewicht lag bei den Größenklassen mit 2 - 4 Beschäftigten, zu denen 41,5 % aller Betriebe mit 23,7 % der Beschäftigten und 23,2 % des Gesamtumsatzes gehörten.

Die drei ersten Größenklassen zeigen eine dominierende Rolle der Betriebe mit 1 - 4 Beschäftigten. 560.000 Betriebe haben danach von rd. 750.000 Betrieben einen rd. 75 %igen Anteil an der Gesamtzahl der Betriebe; einen rd. 40 %igen Anteil an der Gesamtzahl der Beschäftigten und einen rd. 27 %igen Anteil am Gesamtumsatz.[3)]

---

1) Vgl. hierzu Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a. O., Die Messung der Kapazität, S. 56 ff.
2) Vgl. u.a. Statistisches Bundesamt, Statistische Jahrbücher für die Bundesrepublik Deutschland
3) Zugleich weisen diese Zahlenangaben auf die besondere

Als Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe bietet sich somit zunächst die Zahl von 1 - 4 Beschäftigten an.

In die gleiche Richtung weist die für steuerliche Zwecke vorgenommene Begrenzung gewerblicher Kleinbetriebe in Österreich auf nicht mehr als durchschnittlich drei Gehilfen, also insgesamt vier Beschäftigten, im Kalenderjahr.[1)]

Auch die Herabsetzung der in der Sowjetischen Besatzungszone (SBZ) der Handwerksteuer unterliegenden Betriebe von zunächst in der Regel nicht mehr als zehn Personen auf Betriebe mit höchstens drei Beschäftigten gibt einen Hinweis auf eine mögliche Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe nach der Zahl der Beschäftigten.[2)]

---

wirtschaftliche Lage der Kleinbetriebe hin, denn auf die oberen Größenklassen (10 Beschäftigte und mehr) kamen nur 8,8 % aller Betriebe, die aber 47,7 % der Beschäftigten und 49,2 % des Gesamtumsatzes auf sich vereinigten.
Statistisches Bundesamt, Handwerkszählung 1956, Bd. 203, Stuttgart 1958, S. 92 ff. Ähnlich ist die Situation der Kleinbetriebe im Einzelhandel, worauf noch unlängst die Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels in ihrem Pressedienst vom 6. August 1964 hinwies.

1) Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. Mai 1961, Österreichisches Bundesgesetzblatt (weiterhin abgekürzt ÖBGBl), Nr. 139, über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Umsatzes und des Gewinnes (Gewerbeertrages) bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, Manzsche Ausgabe der Österreichischen Gesetze (Große Ausgabe), Pucharski, Johann und Jiresch, Roderich, Das Einkommensteuergesetz samt Durchführungsbestimmungen, ferner den einschlägigen Gesetzen, Verordnungen und Erlässen, den Veranlagungsrichtlinien sowie den Doppelbesteuerungsabkommen, mit erläuternden Anmerkungen und Auszügen aus der Rechtsprechung, 6. Aufl., Wien 1961, S. 882. (Im folgenden zitiert als: Das Einkommensteuergesetz ....)

2) Vgl. § 2, Gesetz zur Förderung des Handwerks (HdwFG) vom 9. August 1950 "Handwerksbetriebe sind Betriebe mit einer Beschäftigtenzahl von in der Regel nicht

Ausschließlich die Beschäftigtenzahl als quantitatives Kriterium für die Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe zu wählen, wenn ihm auch in diesen im allgemeinen vorwiegend arbeitsintensiven Betrieben ausschlaggebende Bedeutung zukommt, und kein Gewerbetreibender das ihm Unkosten verursachende Personal gern ohne zwingende Notwendigkeit vergrößern wird, erscheint unter steuerlichen Gesichtspunkten als bedenklich, da auch in diesen Betrieben durch die fortschreitende Mechanisierung und Automation der Faktor Kapital stärker in den Vordergrund getreten ist und somit die Beschäftigtenzahl als alleiniges Abgrenzungsmerkmal seine ihm früher zukommende Aussagekraft eingebüßt hat. Sonst würde u.U. ein hochmechanisierter Handwerksbetrieb mit drei Beschäftigten zu den gewerblichen Kleinbetrieben gerechnet werden, was der steuerpolitischen Zielsetzung einer Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe aber zuwiderlief. Dasselbe Ergebnis würde die Einstufung eines Selbstbedienungsladens mit der festgelegten Höchstzahl der Beschäftigten zeitigen können.

Das zweite nicht weniger häufig verwendete Abgrenzungskriterium ist der Umsatz, "da die Größe des Umsatzes in Betrieben mit nicht aufspeicherbaren Leistungen"[1] - um solche handelt es sich bei gewerblichen Kleinbetrieben, für die Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchenkennziffern aufgezeigt werden sollen -[2] "ein

---

mehr als 10 Personen,..., Gesetzblatt der Deutschen Demokratischen Republik (weiterhin abgekürzt GBl), Nr. 91, Berlin 1950, S. 827 und § 2 Abs. 1, Gesetz über die Besteuerung des Handwerks vom 12. März 1958, "Handwerker mit höchstens drei Beschäftigten entrichten die Handwerksteuer.....", GBl Nr. 20, Berlin 1958, S. 262

1) Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a.O., S. 132

2) Bei dieser Gruppe von Steuerpflichtigen kommen aufspeicherbare Leistungen selten vor und fallen dann meistens wegen ihrer Geringfügigkeit steuerlich kaum ins Gewicht, abgesehen davon, daß sie nicht erfaßt werden können, da keine Aufzeichnungen vorliegen.

Kennzeichen für den Geschäftsumfang eines Unternehmens"[1] ist.

Zieht man zur Bestimmung einer Umsatzgrenze die Beschäftigtengrenze von ein bis vier Beschäftigten heran, so läßt sich feststellen, daß die Höhe der Umsätze auf die verschiedenen Branchen bzw. Branchengruppen sich im wesentlichen auf Betriebe mit Umsätzen bis zu 100.000 Deutsche Mark verteilen, wobei einige Gruppen relativ weit unter 50.000 Deutsche Mark, andere relativ weit über 50.000 Deutsche Mark liegen.[2]

Umsatz und Gewinn verlaufen in gewerblichen Kleinbetrieben bei ausgeglichener Marktlage zwar in etwa parallel, vorausgesetzt, daß sich die Zusammensetzung des Absatzes und die Preise nicht geändert haben und die Umsatzschwankungen sich in Grenzen halten[3], jedoch ist die für steuerliche Zwecke bedeutsame Gewinnintensität der Umsätze von Branche zu Branche und von Branchengruppe zu Branchengruppe unterschiedlich. Sehr deutlich sind die Unterschiede im Verhältnis von Handels- zu Handwerksumsätzen, und das Verhältnis jeder dieser Umsätze zu Dienstleistungsumsätzen.

Diesen Unterschieden ist bei der Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe unter steuertechnischen Gesichtspunkten

---

1) Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a.O., S. 132
2) Vgl. Statistisches Bundesamt, Handwerkszählung 1956, a.a.O., S. 92 ff.
Krimmel, Karl, Die Pauschalierung als strukturgemäße Besteuerung des Kleingewerbes, Freiburg 1961, S. 6 kommt auf Grund der Zahlen der Umsatzsteuerdenkschrift 1958, Bundestag-Drucks. Nr. 730, S. 11 und nach Bosch, W., Die Anzahl der freien Berufe, Bonn 1958, S. 89 zu dem Ergebnis, daß 1956 1,5 Mill. gewerbliche Kleinbetriebe Umsätze bis 100.000 DM bzw. 1,25 Mill. bis 50.000 DM tätigten.
3) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a.O., S. 132

Rechnung zu tragen, indem als weiteres Abgrenzungskriterium der Gewinn herangezogen wird, wodurch sich kleingewerbliche Betriebe vor allem nach oben abgrenzen lassen.

Eine Gewinngrenze soll neben der Umsatzgrenze sicherstellen, daß sowohl Betriebe mit hohen Umsätzen, aber geringer Wertschöpfung, als auch Betriebe mit relativ niedrigen Umsätzen, jedoch erheblicher Wertschöpfung, nicht mehr als gewerbliche Kleinbetriebe anzusehen sind.

Gewinngrenzen würden bei Zugrundelegung der Reingewinnermittlungsrichtsätze 1964 der Gruppen Süd, West und Nord bei Umsatzgrenzen von 80.000,- DM bis 100.000,- DM zwischen 8.000,- DM und 10.000,- DM Gewinn festzusetzen sein.

Die obere Grenze sollte recht großzügig festgelegt werden, insbesondere wenn einem zu groß gewordenen Betrieb die Eigenschaft des gewerblichen Kleinbetriebes abgesprochen werden müßte. Erfahrungsgemäß versuchen die gewerblichen Kleinbetriebe zwar bis an die obere Grenze vorzustoßen, weniger aber über die Grenze hinauszuwachsen. So mußten z.B. in der Sowjetischen Besatzungszone bei der Handwerksteuerreform 1958 die Handwerker mit vier und mehr Beschäftigten gemahnt werden, keine Entlassung vorzunehmen, um weiterhin nach den normativen Sätzen besteuert zu werden.[1)]

Im übrigen bestimmen nicht allein steuerliche Überlegungen die Entscheidung über die Betriebsgröße, je nach Branche ist sie abhängig von einer Mindestkapazität, der Auftragsgröße, dem Absatzmarkt usw.

Während zur Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe für die Faktoren Arbeit und Betriebsleitung und das Zusammenwir-

---

1) Vgl. O.V., Warum neue Handwerkergesetze?, Deutsche Finanzwirtschaft 1958, S. 177

ken der drei Faktoren, Kapital, Arbeit und Betriebsleitung Abgrenzungskriterien gefunden werden konnten, fragt es sich ob z.B. der Einheitswert des Betriebsvermögens als Abgrenzungskriterium für den Faktor Kapital brauchbar ist.

Da es sich bei gewerblichen Kleinbetrieben vornehmlich um arbeitsintensive Betriebe handelt, hat der Kapitaleinsatz und damit der Einheitswert des Betriebsvermögens zwar gegenüber früher ein größeres Gewicht, ist aber im Vergleich zu Mittel- und Großbetrieben immer noch von untergeordneter Bedeutung, wobei nicht in Abrede zu stellen ist, daß er als Hilfsgröße bei der Abgrenzung gebraucht werden könnte.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe unter steuertechnischen Gesichtspunkten auf Grund einer Kombination von Abgrenzungskriterien vorgenommen werden sollte. Das sind einmal die entscheidenden Hauptabgrenzungskriterien quantitativer Art, nämlich der Umsatz (80.000,- DM) und der Gewinn (8.000,- DM) mit vorzusehenden Abweichungen von 10 bis 20 %. Übersteigt der Umsatz 100.000,- DM, der Gewinn 10.000,- DM, sollte eine auf die Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe ausgerichtete Besteuerung nicht mehr zur Anwendung kommen. Die Zahl der Beschäftigten wäre auf 1 - 4, einschließlich des Inhabers eines gewerblichen Kleinbetriebes, festzusetzen. Das sind zum anderen die Hilfsabgrenzungskriterien qualitativer Art, und in Ausnahmefällen der Einheitswert des Betriebsvermögens.

Grundsätzlich ist schließlich zu dieser unter bestimmten steuertechnischen Gesichtspunkten vorgenommenen Betriebsgrößenklassenbildung zu sagen, daß sie nicht exakten theoretischen Analysen genügt, die von vornherein bestimmte Annahmen zugrunde legen, unter denen die je-

weilige Maßstabsgröße exakt quantifizierbar wird.[1] Für die hier verfolgte praktische Zielsetzung, eine Abgrenzung gewerblicher Kleinbetriebe vorzunehmen, um die Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchenkennziffern bei ihrer Besteuerung zu untersuchen, ist sie m.E. brauchbar, wenn man sich der Ungenauigkeit der Klassifizierung bewußt bleibt und sie entsprechend bei der Beurteilung von Tatbeständen, z.B. durch die vorgesehenen Toleranzgrenzen, berücksichtigt.

2. Die Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe

Die für eine angemessene Besteuerung mittelbar oder unmittelbar bedeutsamen Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe sind zu sehen in den arteigenen Leistungen, in den besonderen die Wirtschaftlichkeit beeinflussenden Faktoren und in der Ausgestaltung des Rechnungswesens.

Den gewerblichen Kleinbetrieben des Handwerks, des Einzelhandels und der Dienstleistungsberufe sind im Gegensatz zur uniformierten Massenerzeugung oder -leistung und zur massenhaften Warenvermittlung gemeinsam: Der persönlich geprägte Bedarf, dem diese Betriebe dienen,und die individualisierte Leistung (die persönlich bestimmte Einzelleistung), durch die dieser Bedarf gedeckt wird.[2]

Die Besonderheiten der Leistungen zeigen sich in verschiedener Weise:

Verschiedenheit der Güte der maschinellen Erzeugung und der Handarbeit, größere Wandelbarkeit der Handarbeit und größere Anpassungsfähigkeit an wechselnde, vielleicht nur wenig abgestufte Bedürfnisse; Abstimmung der Bauleistun-

---

1) Vgl. Koch, Helmut, Betriebsgröße, a.a.O., S. 85
2) Vgl. Hruschka, Erich, Betriebswirtschaftliche und allgemeine Gewerbeförderung, a.a.O., S. 9

gen an wechselnde, natürliche und technische Vorbedingungen; Vielfalt der Reparaturleistungen; Verkürzung der Wegstrecken für die Kunden und Annäherung des Standortes von Verkaufsläden oder Werkstätten an den Wohnsitz der Verbraucher; Zuschnitt der Erzeugnisse oder der Dienste an die besonderen Bedürfnisse (Kleider, Haarpflege); sorgfältige Kundenberatung und schöpferisches Schaffen; Gewährleistung für die Güte der Leistungen und Erzeugnisse.[1)]

Die vornehmlich qualitativen Unterschiede der am Markte angebotenen Leistungen ermöglichen, da im wirtschaftlichen Wettbewerb nicht nur die Kosten und die Preise, sondern auch die Eigenart der angebotenen Leistungen von Bedeutung sind, selbst für Betriebe mit unvermeidlich höheren Kosten unter Umständen recht beträchtliche Möglichkeiten des Absatzes dieser arteigenen Leistungen.

Dennoch würde das Ergebnis bei gewerblichen Kleinbetrieben durchgeführter genauer Wirtschaftlichkeitsrechnungen[2)] oftmals ein negativer Erfolg, ein Verlust sein, da besondere die Wirtschaftlichkeit gewerblicher

---

1) Vgl. Gutersohn, A., Das Gewerbe in der freien Marktwirtschaft, a.a.O., S. 101 f. und
Rössle, Karl, Artikel "Handwerksbetrieb" in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1956, S. 42 f.

2) Bei der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit gewerblicher Kleinbetriebe, der Differenz zwischen Ertrag und Aufwand, ist der Betriebsaufwand im Sinne periodifizierter erfolgswirksamer Ausgaben, soweit sie mit der betrieblichen Leistungserstellung im Zusammenhang stehen, um den sog. kalkulatorischen Unternehmerlohn und Zins für Eigenkapital zu ergänzen und evtl. um Posten, die u.U. den ausgewiesenen Gewinn gemindert haben, aber betriebswirtschaftlich selbstverständlich zum Aufwand zu rechnen sind (z.B. vorausgezahlte Einkommensteuer, verdeckte Privatentnahmen) zu kürzen (Kostenbegriff I).
Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a.O., S. 97 f.

Kleinbetriebe beeinflussende Faktoren wirksam sind.

Ein wichtiger Faktor ist die Mitarbeit nicht oder unterentlohnter Familienangehöriger, insbesondere der Ehefrau, bei Nichtanrechnung von Sachbezügen, die mit einer Einsparung an Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeiträgen verbunden ist.

Ein weiterer Faktor ist der insgesamt größere Arbeitseinsatz des Kleingewerbetreibenden. Einmal durch die tatsächliche ausgedehntere Arbeitszeit im Betriebe und zum anderen in vielen Fällen durch die gleichzeitige Tätigkeit in einem Nebenberuf. Eine Steigerung des Betriebserfolges ist in der Regel nur durch Verlängerung der wöchentlichen Arbeitszeit möglich. Dieser Verzicht auf Freizeit und die gleichzeitig damit verbundene Auslastung durch einen Nebenerwerb läßt gewiß oft einen gewerblichen Kleinbetrieb noch wirtschaftlich erscheinen, wo er es bei genauer Wirtschaftlichkeitsrechnung nicht mehr wäre.

Die Konzession des traditionellen Handwerks an moderne Arbeitsmethoden und Werkstoffbearbeitung durch stärkere Verwendung von Maschinen, um im technischen Sinne konkurrenzfähig zu bleiben, kann durch die damit verbundene Fixkostenbelastung schnell zum untermarginalen Betrieb führen. Dieses die Wirtschaftlichkeit beeinflussenden Faktors mehr psychologischer Art ist sich der Kleinhandwerker in der Regel auch bewußt, daß nämlich seine Maschinen insbesondere für Vorrichtungs- und Vorbereitungsarbeiten zu wenig genutzt werden, aber er schränkt sich in vielen Fällen persönlich ein, um für alle vorkommenden Arbeiten neuzeitlich gerüstet zu sein.

Ähnlich ist die Lage im Einzelhandel. Maßstab ist zwar hier nicht die technische Kapazität, wenngleich Aus-

stattung und Fläche des Verkaufsraumes durch ihre Kostenwirkung bei falscher Dimensionierung erhebliche Ertragsteile aufzehren können, sondern die Absatzleistung.

Mancher gewerbliche Kleinbetrieb, der seinem Inhaber keinen Unternehmerlohn und Zins für Eigenkapital erbringt, wird häufig mit Hilfe eines Nebenerwerbs aufrechterhalten, der den Ertragsausgleich herstellen muß. Derartige Verknüpfungen von "Halbbetrieben"[1] mit anderen Erwerbseinheiten sind häufig im Zusammenhang mit landwirtschaftlichen Betrieben, Gastwirtschaften oder kommunalen Ämtern anzutreffen. Eine landläufige Erscheinung ist eine Verbindung von Metzgerei oder Bäckerei mit Gastwirtschaft oder Bäckerei mit Lebensmitteleinzelhandel.[2]

Auf dem Lande ist auch die Kombination von Gewerbe und Landwirtschaft, die sich im Hinblick auf Saison oder Arbeitsspitzen ergänzen, häufig anzutreffen. Z.B. bei einem Müller mit Landwirtschaft, der zunächst seine Ernte einbringt und in den anschließenden Monaten im Müllereibetrieb arbeitet.

---

1) Rössle, Karl, Betriebswirtschaftslehre des Handwerks, Wiesbaden 1952, S. 32

2) Noch unlängst wies die Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels auf derartige Verknüpfungen von Halbbetrieben hin. Danach leben in der Bundesrepublik 7,3 Mill. Menschen in Gemeinden mit weniger als 400 Einwohnern und insgesamt über 15 Mill. Menschen in Gemeinden mit weniger als 3000 Einwohnern. In diesem Bereich üben Zehntausende von Kleinbetrieben des Einzelhandels eine echte volkswirtschaftliche Versorgungsfunktion aus, die von Supermärkten oder den Filialen von Großunternehmen gar nicht übernommen werden kann. In den Kleinstgemeinden reicht es im allgemeinen nicht einmal für eine volle Einzelhandelsexistenz, weshalb dort die Geschäfte mit Landwirtschaft, Handwerk oder Gastwirtschaft kombiniert werden. Vgl. Pressedienst der Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels vom 6. August 1964

Unter den Besonderheiten kleingewerblicher Betriebe ist nicht zuletzt die Ausgestaltung des Rechnungswesens für die Besteuerung von Bedeutung.

Das Rechnungswesen gewerblicher Betriebe zeigt weniger Abweichungen von Wirtschaftsgruppe zu Wirtschaftsgruppe - die Grundzüge kaufmännischen Rechnungswesens sind überall die gleichen - als vielmehr Abweichungen vom Groß- über den Mittel-, zum Klein- und Kleinstbetrieb.

Die Ausgestaltung des Rechnungswesens gewerblicher Kleinbetriebe wird, da den Anordnungen des früheren Reichsstandes des Deutschen Handwerks vom 20. 10. 1937 für Handwerker und den §§ 16 und 17 der ersten Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Vorbereitung des organischen Aufbaues der Deutschen Wirtschaft vom 27. 11. 1934 für Einzelhändler keine Bedeutung mehr zukommt[1], praktisch durch die steuerlichen Aufzeichnungspflichten zur Ermittlung der Steuerschuld bestimmt.

Eine weitere Ausgestaltung des Rechnungswesens z.B. für die Kalkulations- und Preispolitik entfällt, da der Kleingewerbetreibende sich allgemein preisnachahmend verhält, d.h. daß die Preisstellung auf Grund einer preislichen Ausrichtung nach der Konkurrenz erfolgt, ohne daß ihr eine echte Ermittlung der Kosten durch eigene Kalkulation zugrunde liegt. Selbst wenn kalkuliert wird, ist es typisch für die Kalkulation der gewerblichen Kleinbetriebe, daß sie in der Kalkulation mit Waren-, Material- und Lohnkosten, die bereits die Gemeinkosten einschließen, rechnen, wobei die Sätze häufig auf Erfahrungswissen beruhen, auf Richtsätze der Organisationen zurückzuführen

---

1) Vgl. Kellerbach, Heinrich, Die Betriebsprüfung der Mittel- und Kleinbetriebe sowie der freien Berufe, Neuwied und Berlin 1964, S. 38

sind oder von anderen Betrieben übernommen werden.

Aber auch die Ermittlung der Steuerschuld stößt bei gewerblichen Kleinbetrieben, gleichgültig um welche Steuerart es sich dabei handelt, auf Schwierigkeiten.

Oft werden die notwendigen Bücher nicht geführt; wo sie geführt werden, sind sie vielfach fehlerhaft, wie die Zahl der Rechtsmittelverfahren beweist, die die Verwerfung von Buchführungen bei dieser Gruppe von Gewerbetreibenden zum Gegenstand haben.

Das ist meist weniger dem Mangel an gutem Willen, als vielmehr dem Fehlen der nötigen Kenntnisse des einzelnen Kleingewerbetreibenden auf dem Gebiete des kaufmännischen Rechnungswesens zuzuschreiben. Sein auf diesem Gebiete erlerntes formales Wissen ist mehr mechanischer und schematischer Art und zwischen Meisterprüfung und Verselbständigung vergehen meist Jahre ohne Übung, so daß das zur Prüfung auf dem Gebiete der Buchführung notwendige Wissen wieder verloren gegangen oder sein Inhalt größtenteils als Ballast abgeworfen ist.

Für diese Arbeiten ausgebildete Kräfte heranzuziehen ist ihm nicht möglich, er muß die Arbeiten so gut es geht selber ausführen.

Wenn nun bei dieser Sachlage die mehr als verständlichen Fehler den Anlaß zur Verwerfung der (innerlich ungern) auf sich genommenen Mühe (Buchführung) geben, kann man die Verärgerung mancher Kleingewerbetreibender verstehen.

Den Kleingewerbetreibenden aus steuerlichen Gesichtspunkten eine weitgehende Ausgestaltung des Rechnungswesens aufzuerlegen scheint nicht sinnvoll, da man ihn nur von seiner eigentlichen Aufgabe durch überhöhte Anforde-

rungen abhalten oder seine Aufwendungen durch Buchhalter, Steuerberater usw. unnötig erhöhen würde.

Im übrigen stehen den Schwierigkeiten und Mängeln im Bereich des Rechnungswesens gewerblicher Kleinbetriebe die Schwierigkeiten bei der Finanzverwaltung gegenüber. Sie soll dort prüfen, wo eine Prüfung nur mit großem Zeitaufwand oder tatsächlich nicht möglich ist und die Veranlagung, gemessen an der Veranlagung großer Unternehmen und im Verhältnis zu den jeweils gezahlten Steuern, erheblich teurer und nicht selten unwirtschaftlich ist.

Die sich aus diesen Besonderheiten des abgegrenzten Kreises gewerblicher Kleinbetriebe ergebende Konsequenz ist - unter Berücksichtigung der im ersten Hauptteil A. erarbeiteten Voraussetzungen, und der im zweiten Hauptteil B. unter den Gesichtspunkten der Ermittlung und Nachprüfung der Besteuerungsgrundlagen erörterten Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe nach dem geltenden Steuerrecht - eine Vereinfachung der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe.

3. Die monistische und die pluralistische Besteuerung

Die Untersuchung einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe wird, um die Möglichkeiten und Grenzen klar hervortreten lassen zu können, mit Hilfe der Methode der pointierenden Abstraktion an zwei Formen der Besteuerung, der monistischen und der pluralistischen Besteuerung, durchgeführt.

Die Form der monistischen Besteuerung versteht sich grundsätzlich als eine Besteuerung durch eine aus der Geschichte der Ertragsteuern[1)] bekannte ausschließlich

---

Anmerkung vgl. folgende Seite

an leicht feststellbaren äußeren Merkmalen orientierte objektbezogene Ein- oder Alleinsteuer alter Provenienz, für die zwar zahlreiche Gründe verwaltungstechnischer und psychologischer Natur (Bestimmtheit der Steuer, Vermeidung jedes lästigen Eindringens in die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen) sprechen, die aber von der subjektiven Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen völlig abstrahiert.

In dieser reinen Form würde sich jedoch eine Alleinsteuer gewerblicher Kleinbetriebe "nur dort verwirklichen (lassen), wo der öffentliche Steuerbedarf absolut wie relativ sehr klein ist"[1)], was angesichts der Größe und des von Jahr zu Jahr sich erhöhenden Volumens der Haushaltspläne des Bundes, der Länder und der Kommunen für die Bundesrepublik Deutschland offensichtlich nicht zutrifft.

Darüber hinaus fordert der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung, verlangen insbesondere die Postulate der Verhältnismäßigkeit, der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, daß die Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe zu einer Steuerbelastung führen muß, die nicht wesentlich von dem Betrage abweicht, der sich nach der zur Zeit durchgeführten Besteuerung ergibt.

Eine monistische Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe ist also dahingehend zu modifizieren, daß sie nach Möglichkeit die Elemente der bekanntesten Steuern gewerb-

---

Anmerkung (1) zur Vorseite
Vgl. Bickel, Wilhelm, Art. Ertragsteuern, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 3, Göttingen 1961, S. 318

1) Neumark, Fritz, Art. Steuer, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 10, Göttingen 1959, S. 97

licher Betriebe, der Umsatz-, Einkommen- (beschränkt auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, den Gewinn), Gewerbe- und Vermögensteuer in sich vereinigt. Die so verstandene Form einer modifizierten monistischen Besteuerung ist zwar auch eine Ein- oder Alleinsteuer, jedoch wird man ihrem Wesen, da sie mehrere Steuern in sich vereinigen soll, eher gerecht, wenn man sie als vereinheitlichte oder als Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe bezeichnet, die an die Stelle der Einzelgesetze tritt und bei der sämtliche bei der üblichen Besteuerung gewerblicher Betriebe zu ermittelnden Steueransprüche auf Grund einer einzigen einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage durch eine einzige Steuer, durch einen einzigen Steuerbetrag abzugelten sind.

Die Form der pluralistischen Besteuerung reicht von einer Mehrheit von Steuern bis zu einer Vielheit von Steuern[1], die mitunter ein kompliziertes Steuersystem[2] ergeben.

Da es bei einer den Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe Rechnung tragenden Besteuerung um eine Vereinfachung des Steuerwesens geht, hat die Erörterung der Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchen-

---

1) In der Bundesrepublik Deutschland zählte man am 1. April 1959 44 Steuerarten (direkte Steuern, Verkehrssteuern, Verbrauchsteuern, Zölle und Monopole, Landes-, Gemeinde- und Kirchensteuern) nach Bühler, Ottmar, Grundriß des Steuerrechts, Bd. 2, Wiesbaden 1958, Beilage: Steuertafel der nach Bundes- oder Landesgesetzen für Bund, Länder und Gemeinden erhobenen Steuern

2) Vielleicht sollte man besser von Steuerverfassung sprechen, da oft die gesamten nebeneinander geltenden Steuern nicht ohne weiteres auch ein sinn- und zweckvolles Miteinander ergeben, wie man es von einem System erwartet. Es soll jedoch der in der finanzwissenschaftlichen Literatur eingeführte Begriff beibehalten werden.

kennziffern bei einer pluralistischen Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe eher eine Reduktion der Zahl der bekannten Steuern gewerblicher Betriebe (Umsatz-, Einkommen-, Gewerbe- und Vermögensteuer) zum Ziele als eine Ausweitung.

Im Gegensatz zur Form der monistischen Besteuerung sind die entsprechend der Zahl der Steuern entstehenden Steueransprüche in einzelnen Steuerbeträgen abzugelten.

Die Untersuchung beider Formen der Besteuerung (sowohl der monistischen als auch der pluralistischen) erfolgt im Hinblick auf die Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe unter dem Gesichtspunkt einer optimalen Entsprechung mit dem in der Bundesrepublik bestehenden Steuersystem und der angewandten Steuertechnik, da einmal eine Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe unter Anwendung von Branchenkennziffern sich möglichst reibungslos in das bestehende Steuersystem einfügen und sich der angewandten Steuertechnik anpassen soll und zum anderen eine Anwendung von Branchenkennziffern und der Umfang der Anwendung nicht zuletzt auch vom geltenden Steuersystem und der angewandten Steuertechnik bestimmt wird, die außer durch das Besteuerungsziel in zweifacher Hinsicht gebunden und abhängig ist: "einmal von den herrschenden Vorstellungen darüber, wie Steuern im allgemeinen und die fragliche Steuer im besonderen ausgestaltet sein sollten, zum anderen von den jeweils gegebenen und historisch bedingten rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen."[1)]

Das Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland stellt

---

1) Schmölders, Günter, Art. Steuertechnik, Handbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 10, Göttingen 1959, S. 170

weder die einfache Grundstruktur eines Subjekt- (Personal-) steuersystems (z.B. Einkommensteuer) noch die eines Objekt- (Real- bzw. Ertrag-) steuersystems (z.B. Gewerbesteuer) dar, da das jüngere Subjektsteuersystem das Objektsteuersystem - heute noch Grundgerüst des Gemeindesteuersystems - nicht verdrängen konnte. Aus fiskalischen Gründen sind zahlreiche andere Steuern (z.B. Umsatzsteuer) hinzugekommen, die sich in die einfachen Grundstrukturen eines Subjekt- oder Objektsteuersystems nicht einordnen lassen.

Bei einigen Steuern (z.B. Einkommensteuer) steht das persönlich-individuelle Element, die persönlich-individuelle Leistungsfähigkeit durch die enge Beziehung, die diese Steuern zur Person des Steuerzahlers besitzen, stark im Vordergrund. Die Steuerschuld des einzelnen Steuerpflichtigen wird daher durch eine Reihe von differenzierenden und individualisierenden Maßnahmen so zu bemessen versucht, wie es seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit am besten entspricht (Ist-Besteuerung).

Bei anderen Steuern wird dagegen von der persönlichen Situation des Pflichtigen weitgehend abgesehen und der Sache selbst, dem Steuerobjekt (z.B. dem Gewerbebetrieb bei der Gewerbesteuer), eine gewisse Leistungsfähigkeit beigemessen, was darin seinen Ausdruck findet, daß dem Grundgedanken des reinen, klassischem Objektsteuersystems entsprechend mehr nach einem erzielbaren Ertrag, d.h. nach einem Durchschnitts- oder Sollertrag, nicht nach dem erzielten, besteuert wird (Soll-Besteuerung).

Bei einem derartigen gemischten Steuersystem finden Branchenkennziffern vom System her insoweit Anwendung bei der Besteuerung, als noch Elemente eines Objektsteuersystems vorhanden sind.

Die Steuertechnik in der Bundesrepublik stellt bei der gegenwärtig noch[1] vorherrschenden Subjektbesteuerung in der Form der Einkommensteuer einen Dualismus von Quellenabzugs- und Veranlagungsverfahren dar.

Das Quellenabzugsverfahren erhebt die Steuer am Ort der Entstehung der Einkünfte. Beim Veranlagungsverfahren sind drei Möglichkeiten gegeben. Die Steuererklärung mit anschließender Veranlagung, die Schätzung und die Besteuerung nach Durchschnittsätzen, wobei das Verfahren der Schätzung und der Besteuerung nach Durchschnittsätzen nicht der Verwirklichung der Grundidee - der Berücksichtigung aller die steuerliche Leistungsfähigkeit beeinflussenden Faktoren - einer Subjektsteuer, z.B. der Einkommensteuer, Rechnung trägt.

Beim Schätzungsverfahren werden - wie im einzelnen bei der Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe nach dem geltendem Steuerrecht aufgezeigt wurde - mit Hilfe eines Systems differenzierter Richtsätze die Besteuerungsgrundlagen geschätzt. Die Folge ist eine Schematisierung und Objektivierung.

Die Besteuerung nach Durchschnittsätzen - in der Hauptsache in der Landwirtschaft - bedeutet ein bewußtes Loslösen von der Subjektbesteuerung und eine Orientierung zu einer Objektbesteuerung.

Die augenblicklich angewandte Steuertechnik ist sowohl beim Schätzungsverfahren mit Hilfe von Richtsätzen als auch bei der Besteuerung nach Durchschnittsätzen in der

---

1) "Noch", da in den letzten Jahrzehnten die Umsatzsteuer immer mehr an Bedeutung gewinnt. Vgl. Spitaler, Armin, Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaten, Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Köln 1954, S. 209 f.

Lage, eine Subjektsteuer, wie sie z.B. die Einkommensteuer ist, zu objektivieren, so daß sich mit Recht sagen läßt, daß die Anwendung von Branchenkennziffern auch von der Steuertechnik bestimmt ist, da Veranlagungsverfahren mit einer schematisierenden, objektivierenden Tendenz zur Anwendung kommen.

Da Branchenkennziffern als Durchschnittsziffern auf Grund der ihnen ex definitione innewohnenden schematisierenden, objektivierenden Tendenz gewissermaßen ein Fremdkörper in einem Subjektsteuersystem, dagegen einem Objektsteuersystem systemimmanent sind, bedarf es keiner Frage, daß eine Anwendung von Branchenkennziffern, die immer eine Typisierung und Normierung steuerlicher Tatbestände bedeutet, bei dem in der Bundesrepublik bestehenden gemischtem Steuersystem bei der Ausgestaltung der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe unter Anwendung von Branchenkennziffern insoweit Rechnung zu tragen ist als der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dem Grundgedanken des Subjektsteuersystems, durch weitgehende Individualisierung der mit Hilfe von Branchenkennziffern ermittelten Steuerbemessungsgrundlagen entsprochen wird.

Bei der Erörterung der Möglichkeiten und Grenzen einer Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der monistischen Besteuerung und in der Form der pluralistischen Besteuerung kommt es wesentlich auf die Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersubjektes, der Steuerbemessungsgrundlage und des Steuermaßes, auf die Gestaltung der Steuererhebung- und Kontrolle und auf die rechtliche Institutionalisierung an.

Sowohl für die Form der monistischen Besteuerung als auch für die Form der pluralistischen Besteuerung ist Steuergegenstand (Steuerobjekt) im weitesten Sinne der

gewerbliche Kleinbetrieb, auf dessen rechtliche und ökonomische Erscheinungsform sich der Steuerzugriff richtet, ebenso wie Steuerpflichtiger (Steuersubjekt) in beiden Fällen der Besteuerung der Inhaber eines gewerblichen Kleinbetriebes ist, der zur unmittelbaren Entrichtung der Steuer bzw. der Steuern an den Fiskus verpflichtet ist.

Unterschiede dagegen ergeben sich bei den möglichen Steuerbemessungsgrundlagen und Steuermaßen, den Möglichkeiten der Steuererhebung- und Kontrolle und der rechtlichen Institutionalisierung.

II. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei einer monistischen Besteuerung

1. Steuerbemessungsgrundlagen - Steuermaße

a) Die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlagen

Eine monistische Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe unter Anwendung von Branchenkennziffern ist zunächst abhängig von der Möglichkeit eine in Geld-, Gewichts- oder sonstigen Maßeinheiten ausgedrückte steuerlich relevante Größe als eine einzige einheitliche Steuerbemessungsgrundlage zu bestimmen, die der Ermittlung des Steuerbetrages zugrunde gelegt werden kann.

a_1) Anforderungen an eine einzige einheitliche Bemessungsgrundlage

Die Bestimmung einer einzigen einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage ist bei einer modifizierten monistischen Besteuerung durch die notwendige Zusammenfassung

der bisherigen vier heterogenen Steuerarten (Umsatz-, Einkommen-, Gewerbe- und Vermögensteuer) in einer Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe sehr problematisch, da die innerhalb des Steuersystems entsprechend den ihnen gestellten Aufgaben recht wesensverschiedenen vier Steuerarten in sehr unterschiedlichem Zusammenhang zum gewerblichen Kleinbetrieb stehen.

Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer, die nicht an die Einkommensentstehung anknüpft, sondern an die (konsumtive) Einkommensverwendung. Bei ihrer Erhebung fungiert der gewerbliche Kleinbetrieb wie jeder andere Gewerbebetrieb zwar als Steuerzahler, nicht jedoch ist ihm die Rolle des Steuerträgers zugedacht.

Die zu berücksichtigende Einkommensteuer berührt den Betrieb nur mittelbar über den Betriebsinhaber für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und stellt eindeutig auf die steuerliche Leistungsfähigkeit ab, was z.B. die Umsatzsteuer nur in äußerst beschränktem Umfange kann und ihrer Intention nach auch will.

Die den Realsteuern zuzurechnende Gewerbesteuer geht unmittelbar von dem Bestehen eines Gewerbebetriebes aus, gleichgültig wem der Betrieb gehört und wem die Erträge zufließen, ohne Rücksichtnahme auf die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners.

Die (laufende) Vermögensteuer als Ergänzung zur Einkommensteuer (Belastung des fundierten Einkommens) steht schließlich wieder nur in mittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb über die Vermögensart "Betriebsvermögen" als Teil des sich nach Abzug der Schulden ergebenden Gesamtvermögens des Betriebsinhabers und sieht vom Familienstand und sonstigen persönlichen Umständen abhängige

Freibetrage vor, wozu noch die Möglichkeit des Abzuges der entrichteten Vermögensteuer als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer für natürliche Personen kommt.

Diese kurz charakterisierten unterschiedlichen Zielsetzungen und Wesensverschiedenheiten der vier zu vereinheitlichenden Steuern, die teilweise unmittelbar, teilweise nur mittelbar im Zusammenhang mit dem gewerblichen Kleinbetrieb stehen, finden ihren Ausdruck in den notwendig nicht weniger unterschiedlichen Steuerbemessungsgrundlagen Umsatz, Gewinn und Gewerbeertrag einerseits, die ausgehend von der Leistung je Zeiteinheit (Veranlagungszeitraum) als Leistungsgrößen oder Zeitraumgrößen, und den Steuerbemessungsgrundlagen Gewerbekapital und Betriebsvermögen andererseits, die ausgehend von dem Faktor Kapital (Feststellung der Werte zu einem Zeitpunkt) als Zeitpunktgrößen[1] oder Vermögensgrößen bezeichnet werden können.

Da eine Zusammenfassung von Leistungs- (Zeitraum-) und Vermögens- (Zeitpunkt-) größen zu einer einheitlichen Größe wegen eines fehlenden einheitlichen Maßstabes und damit auch eine eindeutige Bestimmung einer einzigen einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage nicht möglich ist, führen schon aus diesem Grunde alle Versuche und Vorschläge der Gestaltung einer Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe unter Anwendung von Branchenkennziffern im Sinne einer modifizierten monistischen Besteuerung zu Lösungen, die kaum befriedigen können.

---

1) Die Begriffe Zeitraumgrößen und Zeitpunktgrößen werden in Anlehnung an die Einteilung der Größen zur Messung der Kapazität gebraucht. Vgl.
Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a.O., S. 58

a_2) Die verkürzte Einheitssteuer

Um überhaupt zu einer Lösung zu kommen, müßte man zunächst eine der beiden Gruppen von Größen bzw. die nach diesen bemessenen Steuern teilweise oder ganz mit der Begründung einer geringeren Bedeutung im Hinblick auf das Steueraufkommen bei einer Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe von einer Einheitssteuer ausnehmen.

So erstreckt sich denn auch z.B. die Einbeziehung der Vermögensteuer in die Handwerksteuer für die Kleinbetriebe des Handwerks (1 - 3 Beschäftigte) in der sowjetisch besetzten Zone Deutschlands (SBZ),[1] die an die

---

1) Die Handwerksteuer wurde erstmals im Jahre 1950 für das Gebiet der sowjetisch besetzten Zone (SBZ) und Ostberlin eingeführt. Auf Grund des § 7 des "Gesetzes zur Förderung des Handwerks" (HdwFG) vom 9. August 1950 (GBl 1950, S. 828) verabschiedete die sogenannte "Provisorische Volkskammer der Deutschen Demokratischen Republik" (DDR) am 6. September 1950 das "Gesetz über die Steuer des Handwerks" (HdwStG) (GBl 1950, S. 967 ff.) und am 13. April 1951 als notwendige Ergänzung das "Gesetz über die Steuertarife des Handwerks" (HdwStTG) (GBl 1951, S. 291 ff.). 1958 wurde zusammen mit dem "Gesetz zur Ergänzung des Gesetzes zur Förderung des Handwerks"(HdwFGE) vom 12. März 1958 (GBl 1958, S. 261 f.) das "Gesetz über die Besteuerung des Handwerks" (HdwBeStG) vom 12. März 1958 (GBl 1958, S. 262 ff.) von der "Volkskammer" verabschiedet.
Das "Gesetz über die Besteuerung des Handwerks" vom 12. März 1958 trat an die Stelle des "Gesetzes über die Steuer des Handwerks" vom 6. September 1950. Gleichzeitig traten das "Gesetz über die Steuertarife des Handwerks" vom 13. April 1951 und die zu beiden Gesetzen ergangenen zahlreichen Durchführungsbestimmungen, Verordnungen und Anweisungen außer Kraft, so daß das Handwerksteuergesetz vom 12. März 1958 in Verbindung mit dem "Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Gesetzes über die Besteuerung des Handwerks" (HdwBeStGÄE) vom 28. 5. 1958 (GBl 1958, S. 451 ff.) und den zu diesen Gesetzen ergangenen Durchführungsbestimmungen zur Zeit geltendes Recht in der SBZ darstellt. Der entscheidende Unterschied des Handwerksteuergesetzes von 1958 zum Handwerksteuergesetz 1950

Stelle der Umsatz-, Einkommen-, Gewerbe- und Vermögensteuer treten soll, soweit diese den Handwerksbetrieb betreffen (§ 4, 2. HdwStG), nur auf einen Teil der Vermögensart Betriebsvermögen, da die Betriebsgrundstücke ausdrücklich ausgenommen sind. Die auf Grundstücke und Grundstücksteile des Handwerksbetriebes entfallende Vermögensteuer wird vielmehr als "anderes Vermögen" nach dem allgemeinen Steuerrecht besteuert (§ 4 Abs. 1 und 2, 2. HdwStG).

Hinweise darauf, auf welcher Basis die Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen ohne Betriebsgrundstücke wie auch die Gewerbesteuer für das Gewerbekapital (ohne Betriebsgrundstücke) bei der Handwerksteuer berücksichtigt werden, sind weder den Gesetzen und den dazu ergangenen Durchführungsbestimmungen, Erlassen usw. noch den zu-

---

ist der, daß das Handwerksteuergesetz von 1958 die Besteuerung des Handwerks in zwei Formen durchführt, nämlich in der Form der Handwerksteuer A und der Handwerksteuer B. Die Handwerksteuer A entrichten gem. § 2 Abs. 1 HdwBeStG Handwerker mit höchstens drei Beschäftigten, die Handwerksteuer B gem. § 2 Abs. 2 HdwBeStG Handwerker mit vier und mehr Beschäftigten. Da im Rahmen dieser Arbeit vornehmlich die Handwerksteuer A interessiert, beziehen sich die Ausführungen - wenn nicht ausdrücklich auf die Handwerksteuer B Bezug genommen wird - auf die Handwerksteuer A. Aus Vereinfachungsgründen werden im folgenden das Handwerksteuergesetz von 1950 als erstes Handwerksteuergesetz (1. HdwStG) und das Gesetz von 1958 als zweites Handwerksteuergesetz (2. HdwStG) bezeichnet, wobei für Fundstellen, soweit die Vorschriften beider Gesetze übereinstimmen, nur das 2. HdwStG herangezogen wird. Eine ausführliche Gesamtdarstellung der Handwerksteuer einschließlich ihrer Entwicklung findet der Leser bei
Markner, Rolf, Die Handwerksteuer in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, Berlin 1961 und über ihre Einordnung in das Steuersystem in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands bei
Kitsche, Adalbert, Das Steuersystem in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, Gelsenkirchen-Buer 1960

gänglichen Veröffentlichungen zu entnehmen.

Die Vermögensteuer ganz aus einer vereinheitlichen Steuer auszuklammern schlägt Krimmel[1] vor. Die Gewerbesteuer für das Gewerbekapital soll bei seinem Vorschlag, obwohl er die Hinzunahme des Gewerbekapitals in eine Einheitssteuer für finanzpolitisch notwendig hält, nur wenn es sich um erhebliches Gewerbekapital handelt, durch einen Zuschlag im Rahmen der ausgeklammerten Vermögensteuer berücksichtigt werden, falls man nicht besser der Einfachheit halber auf eine solche Komplizierung verzichte.[1]

Die teilweise oder völlige Ausschließung der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer für das Gewerbekapital, die vom Postulat der Allgemeinheit der Besteuerung und vom Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung her gesehen nicht unbedenklich ist und einer optimalen Entsprechung mit dem Steuersystem zuwiderläuft, erübrigt zwar eine Zusammenfassung von Leistungs- (Zeitraum-) größen (Umsatz, Gewinn und Gewerbeertrag) und Vermögens- (Zeitpunkt-) größen (Gewerbekapital, Betriebsvermögen), bedeutet jedoch gleichzeitig eine Beschränkung der Steuervereinheitlichung auf die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für den Gewerbeertrag, so daß man nicht mehr von einer Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe im Sinne einer modifizierten monistischen Besteuerung, sondern im Hinblick auf die Herausnahme der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer für das Gewerbekapital nur von einer verkürzten Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe sprechen kann.

---

1) Vgl. Krimmel, Karl, Die Pauschalierung als strukturgemäße Besteuerung des Kleingewerbes, a.a.O., S. 140 und S. 149

a$_3$) Der Umsatz als Bemessungsgrundlage einer verkürzten Einheitssteuer

Von den Leistungs- (Zeitraum-) größen Umsatz, Gewinn und Gewerbeertrag ist - wenn man den Gewerbeertrag dem Gewinn gleichsetzt, was bei gewerblichen Kleinbetrieben wegen der meistens steuerlich kaum ins Gewicht fallenden Hinzurechnungen und Kürzungen, die bei diesen Betrieben selten vorkommen und im übrigen auch nicht ermittelt werden können, weil bei ihnen keine Aufzeichnungen vorliegen, m.E. zu vertreten ist - der Umsatz schon eine zusammenfassende vereinheitlichende Größe, nämlich dem Gewinn (Gewerbeertrag) vorgelagerte Größe, d.h. der Gewinn (Gewerbeertrag) ist in der Größe Umsatz enthalten.

Da die Leistungs- (Zeitraum-) größe Umsatz als "ein am Markte realisierter Ertrag"[1] die Leistungs- (Zeitraum-) größen Gewinn und - cum grano salis - Gewerbeertrag enthält, könnte die Leistungs- (Zeitraum-) größe Umsatz insoweit einheitliche Steuerbemessungsgrundlage einer verkürzten Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe sein.

b) Die Schwierigkeiten der Festlegung eines einheitlichen Steuermaßes

Eine modifizierte monistische Besteuerung ist aber neben der Bestimmung einer einzigen einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage abhängig von der Findung eines einzigen einheitlichen Steuermaßes, entweder als Steuersatz im Verhältnis zu der zu bestimmenden Steuerbemessungsgrundlage (etwa in Prozent) oder als auf diese bezogener absoluter Betrag. Es müßte also ein einziges einheitliches Steuermaß gefunden werden, das nach Anwendung eines Steuer-

---

1) Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 198

satzes auf die Steuerbemessungsgrundlage den entsprechend der Umsatzsteuer, Einkommensteuer (Einkunftsart Gewinn) und Gewerbesteuer für den Gewerbeertrag zu zahlenden Steuerbetrag ergäbe oder das sofort als absoluter Betrag der Höhe der Bemessungsgrundlage zugeordnet wäre.

Entscheidend für die Möglichkeit der Findung eines einzigen einheitlichen Steuermaßes sind die durch die Wahl des Steuermaßes sich ergebende Steuerbelastung bzw. das sich ergebende Steueraufkommen und damit eng verbunden die Behandlung der auf Grund der zu berücksichtigenden Leistungsfähigkeit für den Einkommensteueranteil einer Einheitssteuer vorgesehenen personenbezogenen Abzüge, wie z.B. Kinderfreibeträge, Altersfreibeträge, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, die im Rahmen einer Einheitssteuer nicht in die Anteile der Umsatz- und Gewerbesteuer für den Ertrag eingreifen dürfen, da sie andernfalls die als Kostenbestandteil im Umsatz enthaltene und in den Verkaufspreisen ersetzte Umsatzsteuer bzw. Gewerbesteuer mindern würden.

Ein solches einziges einheitliches Steuermaß für die Leistungs- (Zeitraum-) größe Umsatz als einheitliche Steuerbemessungsgrundlage einer verkürzten Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe, das in etwa eine Kontrolle über das Steueraufkommen und eine Berücksichtigung der personenbezogenen Abzüge gewährleistet, kann unter Wahrung der Grundsätze der Gerechtigkeit und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nur in Anlehnung an die Steuermaße der in ihr zusammengefaßten Steuern erfolgen.

Diese in den teilweise proportional, teilweise direkt oder indirekt progressiv gestalteten Steuertarifen (mit eingearbeiteten Freigrenzen oder Freibeträgen) enthaltenen Steuermaße, müssen aber auf die Steuerbemessungsgrundlagen Umsatz und Gewinn (Gewerbeertrag) angewandt werden, da

aus den oben genannten Gründen die Anteile der Umsatz- und Gewerbesteuer gesondert zu ermitteln sind.

Zu diesem Zwecke ist es erforderlich, eine zweite Steuerbemessungsgrundlage zu bestimmen, nämlich den Gewinn (Gewerbeertrag).

Die aufgezeigte notwendige Herauslösung des Gewinnes (Gewerbeertrages) aus dem Umsatz als einheitlicher Steuerbemessungsgrundlage und die ebenso begründete Anwendung der verschiedenen Steuermaße läuft auf eine Abgeltung der nach den Einzelgesetzen entstehenden Steueransprüche in einzelnen Steuerbeträgen hinaus.

Die Ermittlung eines Steuermaßes durch Addition der nach Einzelgesetzen geschuldeten Steuerbeträge[1], um dennoch zu einer - wenn auch verkürzten - Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe zu kommen, wird von Schmölders als "recht lapidare Weise"[2] bezeichnet und ist m.E. auch wenig sinnvoll, da man dann jede Addition von Steuerbeträgen als Einheitssteuer bezeichnen könnte.

c) Die Lösung bei der Handwerksteuer in der sowjetischen Besatzungszone als sog. Einheitssteuer

Die einheitliche Handwerksteuer in der sowjetisch besetzten Zone hat die gleichzeitige Forderung nach der Bestimmung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage und eines einheitlichen Steuermaßes in der Weise umgangen, daß sie als allgemeine Steuerbemessungsgrundlage zunächst einen Grundbetrag festsetzt, der gleichzeitig den von

---

1) Vgl. u.a. Krimmel, Karl, Die Pauschalierung als strukturgemäße Besteuerung des Kleingewerbes, a.a.O., S. 154 ff.

2) Schmölders, Günter, Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 188

jedem Inhaber eines Handwerksbetriebes zu entrichtenden Steuerbetrag darstellt (§ 6 Abs. 1, Ziff. 1, 2. HdwStG).

Die Höhe des Grundbetrages ist für jeden Handwerkszweig, anfangs etwa 120, inzwischen rd. 180,[1] entsprechend den branchenbedingten Unterschieden in der Ertragslage besonders festgesetzt.

Um diejenigen Schwankungen hinsichtlich des Ertrages zu kompensieren, die ihre Ursache in der örtlichen Lage haben, sind die Grundbeträge nach drei Ortsklassen abgestuft.[2]

Eine weitere Steuerbemessungsgrundlage ist, soweit Handwerksbetriebe Lohnempfänger beschäftigen, die Jahresbruttolohnsumme, die - im Gegensatz zum Grundbetrag - nicht mit dem zu entrichtenden Steuerbetrag identisch ist (§ 6, Abs. 1, Ziff. 2, 2. HdwStG).

Dritte Bemessungsgrundlage ist der Jahresmaterialeinsatz für einige wenige Handwerkszweige (die Nahrungsmittelhandwerker, Bäcker, Konditoren, Lebküchler, Fleischer und Roßschlächter, die Augenoptiker und Kürschner), bei denen der Anteil der verwandten Materialien im Vergleich zu anderen Handwerkszweigen relativ groß ist.[3]

---

1) Die ursprünglich beabsichtigte Differenzierung des Grundbetrages nach nur vier Handwerksgruppen mußte wegen der äußerst mangelhaften Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit aufgegeben werden. Vgl. dazu
Sandig, Helmut, Die Vorbereitungen zum Handwerksteuer-Tarif, Deutsche Finanzwirtschaft 1950, S. 365

2) Vgl. die Tabellen der Handwerksteuer-Grundbeträge in Anlage A des 2. HdwStG (GBl 1958, S. 266 ff.)

3) Statt des Jahresmaterialeinsatzes ist bei dem anlageintensiven Handwerkszweig der Getreidemüller Steuerbemessungsgrundlage das im Jahre vermahlene Getreide in t (§ 6, Abs. 1, Ziff. 3 a und 3 b, 2. HdwStG).

Vierte Steuerbemessungsgrundlage ist für Handwerker mit Einzelhandelstätigkeit aus branchenüblichen Handelsumsätzen der mit dem Nettoumsatz bzw. der Handelsspanne gleichbedeutende Rohgewinn (§ 6 Abs. 1, Ziff. 4, 2. HdwStG).

Selbst wenn man die zweite und dritte Steuerbemessungsgrundlage als Hilfsbemessungsgrundlagen für die allgemeine Steuerbemessungsgrundlage des Grundbetrages auffaßt, zeigt sich wegen der unterschiedlichen Gewinnintensität der Umsätze die Notwendigkeit einer zweiten Bemessungsgrundlage, sobald neben den Umsätzen aus reiner Handwerkstätigkeit Umsätze aus branchenüblichem Handel getätigt werden.

Die personenbezogenen Abzüge werden bei der Handwerksteuer beim Grundbetrag und bei der Jahresbruttolohnsumme berücksichtigt.

Allein beim Grundbetrag gibt es gem. § 8, 2. HdwStG über fünfzehn verschiedene Arten von Befreiungen und Ermäßigungen, deren Zahl sich durch mögliche Kombinationen erheblich erhöhen läßt.[1)] Abgesehen davon, daß die an die mitarbeitende Ehefrau und an die Lehrlinge gezahlten Löhne gem. § 6 Abs. 1, Ziff. 3, 2. HdwStG nicht zur Jahresbruttolohnsumme gehören, zahlen u.a. blinde Handwerker mit nicht mehr als zwei Beschäftigten nur 50 % des auf die betreffende Lohnsumme entfallenden Steuerbetrages (§ 18 Abs. 2 u. 3, 1. DB.zum 2. HdwStG).

---

1) U.a. ermäßigt sich der Grundbetrag auf 50 %, wenn ein Alleinmeister entweder schwerbeschädigt oder älter als 65 Jahre ist. Auch sind Kinderermäßigungen, Nachlässe für Blinde, für anerkannte Verfolgte des Nationalsozialismus, für Arbeitsunfähigkeit usw. vorgesehen. Insgesamt dürfen jedoch die Ermäßigungen 50 % des Grundbetrages nicht übersteigen (Vgl. § 21, 1. DB. zum 2. HdwStG).

Wieweit die personenbezogenen Abzüge nur einen Einkommensteueranteil der Handwerksteuer oder ob sie gleichzeitig auch die in den Verkaufserlösen ersetzte Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für den Gewerbeertrag mindern, läßt sich weniger erkennen als vermuten.

Der Grundbetrag - gleichzeitig zu entrichtender Steuerbetrag - sollte zunächst in seiner Höhe für den Handwerker ohne fremde Hilfskräfte gleich der Steuerleistung sein, die "ein Meister aufbringt, der in einem volkseigenen Betrieb der gleichen Branche am gleichen Ort arbeitet."[1] Praktisch hat man bei der Festsetzung des Grundbetrages einmal für jede Branche den höchstzulässigen Gesellenlohn zuzüglich eines 10 %igen Gewinnaufschlages für den Teil des betrieblichen Ertrages zugrunde gelegt, der dem Handwerksmeister für seine Arbeitsleistung zukommt, einschließlich des auf diesen entfallenden Anteils der Gewerbesteuer für den Gewerbeertrag und des über die Betriebsgrundstücke hinaus vorhandenen Betriebsvermögens. Für den vermutlichen steuerpflichtigen Umsatz und den daraus resultierenden Anteil der Umsatzsteuer ging man zum anderen von dem für die jeweiligen Handwerkszweige zugelassenen Fertigungsgemeinkostenzuschlag und den durchschnittlichen Materialverbrauch aus.[2]

Als Steuermaß[3] sind den gestaffelten Jahresbruttolohn-

---

1) Sandig, Helmut, Die neue Handwerksteuer - ein fortschrittliches Gesetz, a.a.O., S. 121
2) Vgl. Sandig, Helmut, Die Vorbereitungen zum Handwerksteuer-Tarif, a.a.O., S. 365 und § 3 der Verordnung über die Preisbildung im Handwerk vom 15. 6. 1950 (GBl 1950, S. 510), wonach ein für alle Handwerksbranchen einheitliches Kalkulationsschema zwingend vorgeschrieben wurde. In einer großen Zahl weiterer Preisbildungsverordnungen legte man sodann branchenweise Gemeinkosten- und Materialzuschläge verbindlich fest.
3) Eine ausführliche Darstellung der in Tariftabellen zusammengefaßten Steuermaße bringt Markner, Rolf, Die Handwerksteuer in der sowjetischen

summen vierzehn je nach Handwerkszweig unterschiedliche progressiv gestaltete absolute Steuerbeträge als Zuschlag zum jeweiligen Grundbetrag zugeordnet,[1] um offensichtlich den mutmaßlichen Teil des betrieblichen Reinertrages zu besteuern, der nicht auf die eigenhändige Mitarbeit des Meisters entfällt, sondern aus der Beschäftigung von Lohnempfängern herrührt. Der progressive Charakter der Zuschläge läßt darauf schließen, daß sie gleichzeitig die anteilige proportionale Umsatzsteuer, schwach progressive Gewerbesteuer für den Gewerbeertrag und stark progressive Einkommensteuer (für die Einkunftsart Gewinn) abgelten sollen.

Das Steuermaß der Jahresmaterialeinsätze ist entsprechend ihrer Höhe ebenfalls in Steuerbeträgen als Zuschläge zum Grundbetrag angegeben.[2] Sie lassen sich auf Grund der relativ hohen Umsätze bei den betreffenden Handwerksbetrieben als eine Erfassung des bei den übrigen Handwerksbetrieben nicht zu berücksichtigenden erhöhten Anteils der Umsatzsteuer an der Steuerleistung erklären.

Steuermaß für Handwerker mit Einzelhandelstätigkeit aus branchenüblichen Handelsumsätzen sind Steuersätze in v.H. bezogen auf den erzielten Rohgewinn und auf den zu entrichtenden Grundbetrag, wobei der Unterschied der Handelsspannen in drei Gruppen (bis 15 %, 15,01 bis 18 %, 18 % und mehr) zusätzlich berücksichtigt wird.[3] Der sich ergebende Steuerbetrag ist die zu zahlende Steuer für Handwerker mit Einzelhandelstätigkeit, auch Handelsteuer des Handwerks (HdlStHdw) genannt.

Besatzungszone Deutschlands, a.a.O., S. 20 ff.

1) Vgl. die Tabelle der Handwerksteuerzuschläge in Anlage B I zum 2. HdwStG (GBl 1958, S. 269 ff.)
2) Vgl. die Tabellen der Handwerksteuerzuschläge in Anlage B II zum 2. HdwStG (GBl 1958, S. 275 ff.)
3) Vgl. die Tabelle der Handelsteuer des Handwerks in Anlage C zum 2. HdwStG (GBl 1958, S. 276)

Die Handelsteuer für die branchenübliche Handelstätigkeit des Handwerks kann wegen der gleichzeitigen Bindung an den Grundbetrag kaum als Umsatzsteuer angesprochen werden. Wahrscheinlich sollte mit der Handelsteuer des Handwerks die Umsatzsteuer auf die Handelsumsätze, die Einkommensteuer auf den Gewinn, die Gewerbeertragsteuer auf den Ertrag des Handwerkshandels und die Vermögensteuer auf das dem Handel dienende Betriebsvermögen (mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke) abgegolten werden.

Weder die Wahl der Bemessungsgrundlagen noch der Steuermaße lassen klar erkennen, in welcher Form die Elemente der Umsatz- und Einkommensteuer, Gewerbesteuer für den Gewerbeertrag und Vermögensteuer für das Betriebsvermögen ohne Betriebsgrundstück in der sowjetzonalen Handwerksteuer enthalten sind.

Vermutlich hat man angesichts der Schwierigkeiten der Bestimmung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage und eines einheitlichen Steuermaßes überhaupt davon abgesehen und sich damit begnügt, die bisherigen Steuerleistungen repräsentativer Betriebe als Grundlage für die Festsetzung der Steuerbeträge zu nehmen, da nach Sandig 5000 Handwerksbetriebe für die vorgesehenen Steuerleistungen überprüft wurden.[1)]

Für diese Vermutung spricht auch § 6, 2. HdwStG, wonach auf der Grundlage durchschnittlicher Betriebsergebnisse die Summe der nach den verschiedenen Bemessungsgrundlagen ermittelten Steuerbeträge als Handwerksteuer zu zahlen ist.[2)]

---

1) Vgl. Sandig, Helmut, Die Vorbereitungen zum Handwerksteuer-Tarif, a.a.O., S. 365
2) Förster, W., Strukturwandlungen im Steuerrecht der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, Die Wirtschaftsprüfung 1955, S. 247: "Das Kriterium für die Ge-

Die nach den vier Steuerbemessungsgrundlagen und den verschiedenen Steuermaßen ermittelten Steuerbeträge - Handwerksteuergrundbetrag, Handwerksteuerzuschlag nach der Jahresbruttolohnsumme, Handwerksteuerzuschlag nach dem Jahresmaterialeinsatz und die Handelsteuer des Handwerks - ergeben die vereinheitlichte Handwerksteuer (§ 6 Abs. 2, 2. HdwStG), die nie eine "einheitliche Steuer"[1], erst recht nicht eine Einheitssteuer im Sinne einer modifizierten monistischen Besteuerung gewesen ist.

Über das Steueraufkommen vor und nach Einführung der Handwerksteuer für die Kleinbetriebe des Handwerks in der sowjetisch besetzten Zone Deutschlands stehen vergleichbare Zahlen, die ein gleichbleibendes oder unterschiedliches Steueraufkommen aufweisen könnten, leider nicht zur Verfügung, da eine Spezifikation der Staatseinnahmen seit 1950 nicht mehr veröffentlicht worden ist.

Sandig schreibt, daß das Aufkommen der Steuer in ihrem Gesamtbetrag "nicht über dem der bisherigen Steuerleistung" liege und "die Auswirkung des Gesetzes an den bisherigen Steuerleistungen von 2500 handwerklichen Betrieben ... überprüft" worden sei.[2]

Kitsche bezifferte das geplante jährliche Aufkommen aus der Handwerksteuer auf etwa 300 Millionen DM, doch sei diese Summe bei weitem nicht erreicht worden.[3]

---

samtbesteuerung ... bildet der bei gut durchschnittlicher Arbeit ... normalerweise erzielbare Gewinn ..."

1) Vgl. u.a. Kaiser, K., Die Steuer des Handwerks, Schriftenreihe der Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, Ostberlin, Deutsche Finanzwirtschaft, Heft 12, Berlin 1951, S. 3

2) Vgl. Sandig, Helmut, Die neue Handwerksteuer - ein fortschrittliches Gesetz, Deutsche Finanzwirtschaft 1950, S. 123

3) Vgl. Kitsche, Adalbert, Das Steuersystem in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, a.a.O., S.138

Von offizieller Seite werden kaum präzise Angaben gemacht, zudem bestehen sie mit Vorliebe nur aus relativen Zahlen und widersprechen sich bzw. sind wegen unterschiedlicher Berechnungsmethoden nicht vergleichbar.[1] So z.B. die Steigerung der Steuerzahlungen des Handwerks im Jahre 1953 von 20 % gegenüber 1951.[2]

1956 sollen sich die Steuerleistungen des Handwerks auf 3,6 % vom Umsatz belaufen haben, das ergäbe bei einem Gesamtumsatz von 7,6 Mrd. DM ein Steueraufkommen von rd. 270 Millionen DM.[3]

Diese wenigen aus verschiedenen Quellen stammenden und nicht vergleichbaren Zahlen lassen eine Aussage über eine Veränderung des Steueraufkommens nach Einführung der Handwerksteuer kaum zu. Nach Markners Auffassung "dürfte es sich unter Würdigung aller Umstände bis 1958 kaum nennenswert erhöht haben."[4]

2. Steuererhebung - Steuerkontrolle

Eine modifizierte monistische Besteuerung gewerblicher

---

1) Vgl. dazu Rzesnitzek, Friedrich, Theorie und Entwicklung der Staatseinnahmen in der Deutschen Demokratischen Republik, Berlin 1959, S. 134 ff. Dort werden laufend statistische Angaben über die prozentuale Aufteilung der Haushaltsmittel aus der Deutschen Finanzwirtschaft übernommen, die sich zum Teil widersprechen, weil sie überhaupt nicht miteinander zu vergleichen sind.
2) Vgl. Rumpf, Willi, Der Staatshaushalt 1953, Spiegelbild unserer Erfolge, Deutsche Finanzwirtschaft 1954, S. 685
3) Vgl. Auszug aus einer Rede eines Abgeordneten in der Volkskammersitzung vom 9. 1. 1958, Deutsche Finanzwirtschaft 1958, S. 66
4) Markner, Rolf, Die Handwerksteuer in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, a.a.O., S. 41

Kleinbetriebe unter Anwendung von Branchenkennziffern ist nur solange sinnvoll, wie das Ziel einer effektiven Vereinfachung der Besteuerung erreicht wird. Unter diesem Gesichtspunkt sind Steuererhebung und Steuerkontrolle zu sehen.

Dieses Ziel wird jedoch bei einer wie auch immer gestalteten Einheitssteuer in der Form der modifizierten monistischen Besteuerung in Frage gestellt, da jede noch soweit gehende Vereinfachung zunächst eingeschränkt wird durch die weiterhin erforderliche Abgabe einer Vermögensteuererklärung, wenn man von der Erklärung wegen Geringfügigkeit des Gewerbekapitals, was nicht für jeden Fall zutreffen wird, absieht.

Eine weitere Einschränkung erfolgt durch die notwendige Veranlagung anderer Einkünfte, die gerade bei den Inhabern gewerblicher Kleinbetriebe nicht selten anzutreffen ist.

Diese Einschränkungen verursachen eine nicht unerhebliche Komplizierung, wie das Beispiel der sowjetzonalen Handwerksteuer beweist.

Selbst bei der sowjetzonalen Handwerksteuer, die einen Teil des Betriebsvermögens in die einheitliche Handwerksteuer einbezogen hatte, wurden für die Besteuerung des anderen Vermögens Spezialvorschriften erlassen,[1] die u.a. verlangen, daß bei Vorhandensein steuerbaren anderen Vermögens auch das durch die Handwerksteuer schon erfaßte Betriebsvermögen (ohne Betriebsgrundstücke) zu den allgemeinen Hauptfeststellungszeitpunkten ermittelt und erklärt werden muß.

---

1) § 8, 5. DB vom 27. 5. 1959, (GBl 1959, S. 460)

Für die anderen Einkünfte sind die Bestimmungen des Einkommen- und u.U. Gewerbesteuerrechts weiterhin zu beachten und es mußten, um die Progression des allgemeinen Steuerrechts auch für diese Fälle zu sichern, praktisch neue Tarife geschaffen werden. Dabei war man gezwungen, teilweise die Steuerermäßigungen des Einkommensteuer- und Gewerbesteuergesetzes zu übernehmen, teils aber auch neue Vorschriften zu erlassen.[1)]

3. Rechtliche Institutionalisierung

Die rechtliche Gestaltung einer in maßgebenden Kriterien vom derzeitigen Steuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland abweichenden Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der monistischen Besteuerung müßte, da es eine Steuer sui generis wäre, in einem Sondergesetz und in etwaigen notwendigen Rechtsverordnungen erfolgen, da sie sämtliche aus den zu ersetzenden Steuern entstehenden Steueransprüche abgelten, und insoweit an deren Stelle treten soll.

Da die verkürzte Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der modifizierten monistischen Besteuerung zumindest an die Stelle der Umsatzsteuer, Einkommensteuer für die Einkunftsart Gewinn aus Gewerbebetrieb und Gewerbesteuer für den Gewerbeertrag treten würde und das Aufkommen aus diesen Steuern verschiedenen Steuergläubigern zusteht, ergibt sich bei der rechtlichen Institutionalisierung die Alternative, das Aufkommen der Einheitssteuer entweder einem der Steuergläubiger zuzusprechen oder auf alle wie bisher durch offenen Ausweis der in der Einheitssteuer enthaltenden Anteile der Um-

---

1) Vgl. dazu ausführlich Markner, Rudolf, Die Handwerksteuer in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, a.a.O., S. 20 ff.

satz-, Einkommen- und Gewerbesteuer zu verteilen.

Die erste Alternative erfordert eine Änderung des Grundgesetzes und der entsprechenden Landesgesetze, da nach Art. 106 Abs. 1 GG die gesamte Umsatzsteuer dem Bund zufließt, Art. 106 Abs. 2 und 3 eine Aufteilung der Einkommensteuer auf Bund und Länder vorsieht und die Gewerbesteuer nach Maßgabe der Landesgesetzgebung den Gemeinden vorbehalten ist.

Eine solche Änderung der Steuerverteilung zwischen den Gläubigern wird zwar nicht mit einer Einheitssteuer verfolgt, ergibt sich aber zwangsläufig daraus, daß sie alle bisherigen Steueransprüche aus den Einzelsteuern durch den Inhaber eines gewerblichen Kleinbetriebes in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtigen, soweit sie den gewerblichen Kleinbetrieb betreffen, in einem Steuerbetrag abgelten lassen will.

Es wäre daher vom Gesetzgeber unter den verschiedensten Gesichtspunkten zu prüfen und zu entscheiden, ob die Steuererträge einer Einheitssteuer gewerblicher Kleinbetriebe dem Bund, den Ländern oder den Gemeinden zufließen sollen.[1)]

Die zweite Alternative wäre zwar für den Steuerschuldner, den Inhaber eines gewerblichen Kleinbetriebes, eine in einem Steuerbetrage zu entrichtende Einheitssteuer, die

---

1) Das Aufkommen aus der Handwerkbesteuerung in der sowjetischen Besatzungszone wurde anfangs den Ländern zugewiesen (vgl. z.B. § 7, Abs. 4, Gesetz über den Staatshaushaltsplan 1952 vom 19. 6. 1952, GBl 1952, S. 483 ff.), seit deren Abschaffung im Jahre 1952 erhalten die einzelnen Kreise in voller Höhe die Handwerksteuer im jeweiligen Staatshaushaltsplan zum Ausgleich ihrer örtlichen Haushalte (vgl. z.B. § 15, Gesetz über den Staatshaushaltsplan 1960 vom 19.12. 1959, GBl 1959, S. 891 ff.).

sich jedoch im Verhältnis der Steuergläubiger untereinander als eine aus selbständigen Einzelsteuerbeträgen zusammengefaßte Einheitssteuer darstellen würde.

Die Durchführung einer Verfassungsänderung dürfte kaum zu verwirklichen sein.

Die ohnehin für die verschiedenen Steuergläubiger praktisch nach Einzelsteuern zu ermittelnden einzelnen Steuerbeträge für den Steuerschuldner zu einer additiven und ohnehin verkürzten Einheitssteuer zusammenzufassen, läßt keine Vorteile im Hinblick auf eine den Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe Rechnung tragende Vereinfachung der Besteuerung erkennen, eher eine Komplizierung.

III. Die Anwendung von Branchenkennziffern bei einer pluralistischen Besteuerung

1. Steuerbemessungsgrundlagen - Steuermaße

a) Die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlagen

Bei einer pluralistischen Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe handelt es sich darum, die bekannten Besteuerungsgrundlagen der Betriebe - Umsatz, Gewinn, Gewerbeertrag, Gewerbekapital und Betriebsvermögen - unter Anwendung von Branchenkennziffern den Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe entsprechend, insbesondere im Hinblick auf eine Vereinfachung der Besteuerung, zu bemessen und anzupassen.

a_1) Umsatz und Gewinn als Bemessungsgrundlagen

Umsatz und Gewinn stehen in einem funktionalen Zusammenhang, wobei die Größe Umsatz die unabhängig Variable und die Größe Gewinn die abhängig Variable ist. Auf Grund dieses engen Zusammenhanges ergeben sich grundsätzlich zwei Möglichkeiten unter Anwendung von Branchenkennziffern Umsatz und Gewinn gewerblicher Kleinbetriebe zu ermitteln.

Der Gewinn als Ausgangsbasis

Im ersten Falle geht man vom Gewinn aus, um unter Anwendung von Branchenkennziffern den dazu gehörigen Umsatz zu ermitteln.

Ein solches Verfahren kennt man in Österreich für die Ermittlung des Umsatzes und des Gewinnes (Gewerbeertrages) bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden des Handwerks.[1)]

Als Gewinne und zugleich Gewerbeerträge gelten gem. § 3

---

1) Seit 1953 bestehen in Österreich schon Richtlinien der Finanzverwaltung, die für eine Reihe von Gewerbezweigen im Rahmen des § 217 AO - in Österreich blieb das deutsche Steuerrecht nach 1945 grundsätzlich gültig - eine vereinfachte Veranlagung der Umsatz,- Einkommen- und Gewerbeertragsteuer ermöglichten. Nachdem sich diese bewährt hatten und der Bereich der in Frage kommenden Betriebe laufend ausgedehnt worden war - bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 1955 und 1956 waren es bereits 106 Gewerbezweige - wurden mit Verordnung vom 16. April 1959 fast wörtlich die Richtlinien als verbindliche Rechtsnorm für die Kalenderjahre 1958 und 1959 neu gefaßt. In der Verordnung vom 19. Mai 1961 für die Veranlagungszeiträume 1960 und 1961 war die vereinfachte Veranlagung inzwischen für 125 Gewerbezweige möglich. Vgl. Richtlinien und Verordnungen bei
Pucharski, Johann und Jiresch, Roderich, Das Einkommensteuergesetz ..., a.a.O., S. 863 ff.

Abs. 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. 5. 1961 (ÖBGBl 1961, Nr. 139)[1] in dreizehn Gewinnstufen (G, G_1 bis G_{12}) angegebene absolute Gewinnbeträge, von denen jede Gewinnstufe vier Gewinne ausweist, nämlich für den alleinarbeitenden Gewerbetreibenden (Einmannbetrieb) und für die Gewerbetreibenden mit einem, zwei und drei Gehilfen, abgesehen von der Gewinnstufe G, die nur Gewinne für den alleinarbeitenden Gewerbetreibenden und für den Gewerbetreibenden mit einem Gehilfen angibt.

Die Eigenart dieser Gewinnermittlung liegt einmal in der Bildung der Gewinnstufen und zum anderen in der Einstufung, die durch das Finanzamt auf Grund von Gutachten der zuständigen Innungen nach bestimmten Merkmalen (örtliche Lage des Betriebes - Großstadt, Kleinstadt, Landbezirk, Lage innerhalb des Ortes - maschinelle Ausstattung, sonstige den Gewinn - Gewerbeertrag - beeinflußende Umstände) vorgenommen wird.[2]

Nach durchgeführter Einstufung sind im Einzelfall von dem Gewinn bei Gehilfenbeschäftigung Abschläge für sogenannte unproduktive Meisterarbeit (Verwaltungsarbeit) vorgesehen (z.B. bei Beschäftigung von einem Gehilfen 10 %, von drei Gehilfen 25 %), ebenso für infolge Alters geminderter Leistungskraft des Meisters, wie z.B. bei Gewerbetreibenden zwischen 66 und 70 Jahren 25 % der für den Alleinmeister geltenden Gewinne, bei über 70 Jahre alten Gewerbetreibenden beträgt der Abschlag 30 % (vgl. § 3 Abs. 2 und 4 o.g. Verordnung).

---

1) Vgl. Pucharski, Johann und Jiresch, Roderich, Das Einkommensteuergesetz ..., a.a.O., S. 883
2) Vgl. Fasching, Johann und Ehrenberger, Leopold, Die Pauschalierung der Besteuerungsgrundlagen in Gewerbe und Handel, 4. Aufl., Wien 1961, S. 10 ff.

Der sich so ergebende Gewinn ist ein Durchschnittsgewinn, der vom tatsächlichen Gewinn, dessen Höhe mangels ordnungsmäßiger Bücher oder Aufzeichnungen nicht festgestellt werden kann, mehr oder minder abweicht und für den Gewerbetreibenden als Gewinn im Sinne des Einkommensteuergesetzes und als Gewerbeertrag im Sinne des Gewerbesteuergesetzes gilt.

Die für die Umsatzbesteuerung erforderliche Bemessungsgrundlage wird durch Multiplikation der für die Einkommen- und Gewerbeertragsteuer maßgeblichen Gewinne unter Anwendung von Branchenkennziffern ermittelt. Die Kennziffern richten sich hauptsächlich nach der Lohnintensität der betreffenden Branche oder Branchengruppe[1] und schwanken in ihrer Höhe zwischen 1,2 und 6 (vgl. § 4 Abs. 1 u. 2 o.g. Verordnung).

Für alle zur Besteuerung nach dem vereinfachten Veranlagungsverfahren zugelassenen Gewerbezweige gelten, abgesehen von zwei unbedeutenden Ausnahmen (hauptgewerbetreibende Kleidermacher und Störschneider mit unwesentlichem Material- und sonstigem Betriebsaufwand) (vgl. § 4 Abs. 2, letzter Satz o.g. Verordnung), je fünf verschiedene Branchenkennziffern, wobei die niedrigste meist bei Alleinmeistern und Betrieben mit einem Gehilfen in Betracht kommt.

Die Wahl einer aus den fünf Branchenkennziffern zur Ermittlung des Umsatzes für den einzelnen Gewerbebetrieb erfolgt nach ähnlichen Maßstäben wie bei der Gewinneinstufung (vgl. § 2 Abs. 3 o.g. Verordnung). Das besagt aber nicht, daß das gleiche Merkmal für die Gewinnein-

---

1) Vgl. Heinrich, Walter, Steuerpauschalierung für Klein- und Mittelbetriebe in Österreich in: Probleme des Klein- und Mittelbetriebes in Handwerk und Gewerbe, Münster 1962, S. 196 ff., hier S. 199

stufung und für die Wahl der Branchenlohnkostenkennziffer dieselbe Auswirkung haben muß.

Ist z.B. eine besonders günstige örtliche Lage oder eine sehr gute Betriebsausstattung für die Einreihung in eine hohe Gewinnstufe maßgebend, so muß das nicht notwendig zur Folge haben, daß auch die höchste Branchenkennziffer als Multiplikator für die Ermittlung des Umsatzes gewählt wird. Von besonderer Bedeutung für die Wahl der Branchenkennziffer ist u.a., ob es sich um einen Erzeuger- oder Reparaturbetrieb handelt. Beim Erzeugerbetrieb wird in der Regel, bedingt durch den höheren Materialanteil, eine höhere Branchenkennziffer zu wählen sein.

Während der Umsatz für den alleinarbeitenden Gewerbetreibenden ohne weitere Rechenoperationen, abgesehen von einer evtl. Minderung des Gewinnes infolge Alters, durch einfache Multiplikation des Gewinnes mit der Branchenkennziffer für den Umsatz ermittelt wird, ist bei der Beschäftigung von Gehilfen vom Gewinn eines alleinarbeitenden Gewerbetreibenden in der betreffenden Gewinnstufe auszugehen. Dieser ist zunächst für unproduktive Arbeit des Gewerbetreibenden zu kürzen (Abgeltung der zusätzlichen Verwaltungstätigkeit des Arbeitgebers) - bei Beschäftigung von einem Gehilfen um 10 %, von zwei Gehilfen um 20 % und von drei Gehilfen um 25 % - dann sind für jeden Gehilfen wieder 15.000 S, für jeden Lehrling im zweiten Lehrjahr 3.750 S und für jeden Lehrling im dritten und vierten Lehrjahr 7.500 S zuzuschlagen. Der sich so ergebende Gesamtbetrag ist mit der zu wählenden Branchenkennziffer zu multiplizieren und ergibt bei Beschäftigung von Gehilfen die für die Umsatzsteuer maßgebliche Bemessungsgrundlage (vgl. § 4 Abs. 2 o.g. Verordnung).[1)]

Anmerkung vgl. folgende Seite

Die beim österreichischen Verfahren aufgezeigte Möglichkeit Umsatz und Gewinn unter Anwendung von Branchenkennziffern, ausgehend von durchschnittlichen Gewinnen zu ermitteln, ist ein unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ungewöhnlicher Weg, da sie die Abhängigkeit des Gewinnes vom Umsatz, der für die Erzielung des Betriebsgewinnes maßgebend ist,[1)] umkehrt. Der Gewinn wird zur unabhängigen, der Umsatz zur abhängigen Variablen.

Infolge dieser Umkehrung werden, da die Gewinnsätze und die Branchenkennziffern zur Ermittlung des Umsatzes einseitig auf die Arbeitsleistung des Handwerksmeisters und seiner Gesellen ausgerichtet sind und der Arbeitsaufwand durch das körperliche Leistungsvermögen des Handwerkers und der Gesellen begrenzt ist - ähnlich wie bei der sowjetzonalen Handwerksteuer durch die starren Grundbeträge - alle Gewerbezweige ausgeschlossen, bei denen der Gewinn nicht in erster Linie vom Faktor Arbeit bestimmt wird und somit nicht eine Folge größeren oder kleineren Arbeitsaufwandes darstellt.

Ausgeschlossen von diesem Verfahren sind daher die gewerblichen Kleinbetriebe des Handels.[2)] Aber auch Hand-

---

Anmerkung (1) zur Vorseite
Sowohl bei der Bildung der Gewinnstufen als auch bei der Feststellung der Branchenkennziffern wurden weitestgehend die Ergebnisse der vom Institut für Gewerbeforschung an der Hochschule für Welthandel in Wien durchgeführten Betriebsbegehungen und Reihenuntersuchungen in einer Vielzahl von Gewerbezweigen Österreichs herangezogen.
Vgl. Heinrich, Walter, Steuerpauschalierung für Klein- und Mittelbetriebe in Österreich, a.a.O., S. 199

1) Vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., S. 198

2) Für den Handel ist bisher eine vereinfachte Ermittlung des Umsatzes und des Gewinnes (Gewerbeertrages) nur für nichtbuchführende Lebensmitteleinzelhändler und Gemischtwarenhändler vorgesehen, die vom Umsatz aus-

werker, die Handel treiben, können in der Regel die vereinfachte Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen nicht in Anspruch nehmen, es sei denn, daß der Handel in geringfügigem branchenüblichem Umfange betrieben wird oder eine Trennung der beiden Bereiche hinsichtlich der Arbeitskräfte, des Warenlagers usw. möglich und ferner für den Handelsanteil eine eigene Buchhaltung vorhanden ist.[1] Ebenfalls nicht erfaßt sind die materialintensiven Handwerkszweige.[2]

Der Umsatz als Ausgangsbasis

Da aber eine unter Anwendung von Branchenkennziffern vereinfachte Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe sich nicht nur auf einen Teil, sondern nach Möglichkeit auf die Gesamtheit dieser Betriebe erstrecken soll und der Umsatz bei gewerblichen Kleinbetrieben des Handwerks, Handels und der Dienstleistungen, die keine oder kaum nennenswerte aufspeicherbare Leistungen erstellen, gleich der Summe aller Verkaufspreise ist, die in einer bestimmten Rechnungsperiode erzielt werden, und da weiter die Summe aller Verkaufspreise, der Umsatz (Betriebsertrag) in Kleinbetrieben des Handwerks die Erlöse für den

---

geht. Vgl. Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 6. April 1960 (ÖBGBl 1960, Nr. 93) bei Fasching, Johann und Ehrenberger, Leopold, Die Pauschalierung der Besteuerungsgrundlagen im Gewerbe und Handel, a.a.O., S. 44

1) Vgl. Fasching, Johann und Ehrenberger, Leopold, Die Pauschalierung der Besteuerungsgrundlagen im Gewerbe und Handel, Anmerkungen 36), 37) und 40) zu den §§ 8 und 9 der o.g. Verordnung, a.a.O., S. 34 und 36

2) Für den Handwerkszweig der Fleischer, Pferdefleischer und der Wildbret- und Geflügelausschroter gibt es eine vom Umsatz ausgehende vereinfachte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (Umsatz, Gewinn und Gewerbeertrag), Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 13. Febr. 1961 (ÖBGBl 1961, Nr. 47) bei Fasching, Johann und Ehrenberger, Leopold, Die Pauschalierung der Besteuerungsgrundlagen im Gewerbe und Handel, a.a.O., S. 38

Materialeinsatz und den Einsatz an Fertigungslöhnen, in Kleinbetrieben des Handels die Erlöse für den Wareneinsatz und in Kleinbetrieben der Dienstleistungen die Erlöse für den Waren- und/oder Lohneinsatz darstellen, sollte man vom Umsatz, der unabhängig Variablen, ausgehend unter Anwendung von Branchenkennziffern den Gewinn ermitteln.

Dieser Umsatz wird bei Betrieben, in denen nicht der Waren- oder Materialeinsatz die betriebliche Wertschöpfung bestimmen, sondern in erster Linie oder ausschließlich der produktive Lohnaufwand entsprechend den bei gewerblichen Kleinbetrieben üblichen Kalkulationsverfahren durch branchenübliche Aufschlagsätze (Kalkulationssätze) auf die Einstandswerte der eingegangenen Waren bzw. Materialien und/oder auf die produktiven Löhne ermittelt.

Der mit Hilfe von Branchenkennziffern für die Kalkulation ermittelte Umsatz ist die Steuerbemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gewerblicher Kleinbetriebe bei einer pluralistischen Besteuerung.

Der Gewinn als die positive Differenz zwischen Ertrag (Leistung) und Aufwand (Verbrauch) wird in der Form ermittelt, daß von der Steuerbemessungsgrundlage Umsatz durch Branchenkennziffern für den Reingewinn die Steuerbemessungsgrundlage Gewinn errechnet wird.

Der Gewerbeertrag gem. § 7 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung vom 31. Juli 1963 (BGBl I, S. 567) ist durch den Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (oder des hier nicht in Betracht kommenden Körperschaftsteuergesetzes) zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die Hinzurechnung und Kürzungen (§§ 8 und 9 GewStG) näher bestimmt.

Hinzurechnungen und Kürzungen im Sinne der §§ 8 und 9 des Gewerbesteuergesetzes sollten bei gewerblichen Kleinbetrieben aus den schon genannten Gründen um der Vereinfachung des Verfahrens willen vernachläßigt werden, so daß der unter Anwendung von Branchenkennziffern ermittelte Gewinn dem Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG gleichzusetzen wäre. Hinzu kommt, daß die Steuermeßzahlen für den Gewerbeertrag gem. § 11 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG bei natürlichen Personen und bei Gesellschaften im Sinne des § 2 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG für die ersten 7.200,- Deutsche Mark des Gewerbeertrages 0 v.H., für die weiteren 2.400,- Deutsche Mark des Gewerbeertrages 1 v.H. betragen und somit ohnehin die Gewinngrenze gewerblicher Kleinbetriebe erreichen.

a_2) Betriebsvermögen und Kapital als Bemessungsgrundlagen

Als Gewerbekapital gilt gem. § 12 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung vom 31. Juli 1963 (BGBl I, S. 567) der Einheitswert des gewerblichen Betriebes im Sinne des Bewertungsgesetzes mit den sich aus den Absätzen 2 bis 4 ergebenden Änderungen.

Bei diesen Änderungen handelt es sich wiederum um Hinzurechnungen und Kürzungen, die für gewerbliche Kleinbetriebe kaum Bedeutung haben, abgesehen von der Kürzung der Summe des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes um die Summe der Einheitswerte, mit denen die Betriebsgrundstücke in dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes enthalten sind (vgl. § 12 Abs. 3 Ziff. 1 GewStG). Soweit Inhaber eines gewerblichen Kleinbetriebes Eigentümer des zum gewerblichen Kleinbetriebes gehörenden Betriebsgrundstückes sind, wird dadurch das Gewerbekapital nicht selten eine Höhe von weniger als 6.000,- Deutsche

Mark erreichen, für das ein Steuermeßbetrag gem. § 13 Abs. 3 GewStG nicht festgesetzt wird.

Die Feststellung des Einheitswertes ist jedoch in jedem Falle notwendig, da der Einheitswert des gewerblichen Betriebes gem. § 18 Abs. 1 und 2 des Bewertungsgesetzes nicht nur für die Gewerbesteuer, sondern nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch für die Grundsteuer, die Grunderwerbsteuer, die Vermögensteuer und die Erbschaftsteuer gilt.

Darüber hinaus ist der Einheitswert für die Erhebung der Handelskammer- und Handwerkskammerbeiträge von Bedeutung, die in der Regel auf Hundertsätze des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages abgestellt sind.

Das Betriebsvermögen als dritte Vermögensart im § 19 des Bewertungsgesetzes aufgeführt, umfaßt alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betriebe eines Gewerbes als Hauptzweck dient (vgl. § 54 Abs. 1 BewG).

Bei der Veranlagung zur Vermögensteuer ist gem. § 4 Vermögensteuergesetz in der Fassung vom 10. Juni 1954, mit den letzten Änderungen des Gesetzes vom 23. Dezember 1963 (BGBl I, S. 1013) in Verbindung mit dem § 73 BewG Steuerbemessungsgrundlage das Gesamtvermögen, wobei bei der Bewertung des Gesamtvermögens die Wirtschaftsgüter, für die ein Einheitswert festzustellen ist, mit den festgestellten Einheitswerten anzusetzen sind.

Für die Vermögensart Betriebsvermögen ist der gem. § 62 Abs. 1 BewG ermittelte Einheitswert des gewerblichen Betriebes anzusetzen.

Über die Vermögensteuerpflicht als Ergänzungssteuer mit dem Ziele einer Mehrbelastung des fundierten Einkommens

entscheidet bei den Größenverhältnissen gewerblicher Kleinbetriebe das über das Betriebsvermögen hinaus vorhandene übrige Vermögen, wobei auf Grund der gem. § 5 Abs. 1 VStG zu gewährenden Freibeträge (20.000,- Deutsche Mark für den Steuerpflichtigen selbst, 20.000,- Deutsche Mark für die Ehefrau, wenn beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, 20.000,- Deutsche Mark für jedes Kind unter den auch aus den übrigen Steuergesetzen bekannten Bedingungen, darüber hinaus noch Altersfreibeträge) für den Kreis der Inhaber gewerblicher Kleinbetriebe eine Freistellung von der Vermögensteuer die Regel sein wird.

Übersteigt das Betriebsvermögen, der Einheitswert des gewerblichen Betriebes[1)], 50.000,- Deutsche Mark, so ist der betreffende Betrieb gem. § 161 AO Abs. 1 Ziff. 1 Buchstabe b) ohnehin buchführungspflichtig und muß auf Grund jährlicher Bestandsaufnahme regelmäßige Abschlüsse machen, so daß er aus der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der pluralistischen Besteuerung ohnehin ausscheidet.

Ergebnis

Zusammenfassend ergeben sich für eine Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der pluralistischen Besteuerung folgende Steuerbemessungsgrundlagen:

1. für die Umsatzsteuer der durch Branchenkennziffern für die Kalkulation ermittelte Umsatz
2. für die Einkommensteuer (besser für die Einkünfte aus

---

1) Im Schrifttum und auch in der Rechtsprechung wird mitunter vom "Einheitswert des Betriebsvermögens" gesprochen. Das ist jedoch ungenau. Einheitswerte werden nicht für Vermögensarten festgestellt, sondern für wirtschaftliche Einheiten, die zu diesen Vermögensarten gehören. Innerhalb der Vermögensart "Betriebsvermögen" ist die Bewertungseinheit "der gewerbliche Betrieb."

Gewerbebetrieb, § 2 Abs. 3 Ziff. 2 EStG) der durch Branchenkennziffern für den Reingewinn ermittelte Gewinn

3. für die Gewerbesteuer der dem Gewerbeertrag gleichgesetzte Gewinn, wie unter 2. ermittelt und das Gewerbekapital
4. für die Vermögensteuer das Betriebsvermögen

b) Die Festlegung der Steuermaße

Die Bestimmung der Steuermaße bereitet bei einer Besteuerung des Kleingewerbes in der Form der pluralistischen Besteuerung keine Schwierigkeiten, da sie den Zusammenhang mit dem allgemeinen Steuersystem nicht verliert.

Bei der Berechnung der Umsatzsteuer ist auf die Steuerbemessungsgrundlage Umsatz der Steuersatz gem. des § 7 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vom 16. Oktober 1934 (RGBl I, S. 942) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. März 1964 (BGBl I, S. 147) anzuwenden, wobei grundsätzlich der ermittelte Umsatz um den Betrag von 12.000,- Deutsche Mark gem. § 7 a UStG zu vermindern ist, da die der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der pluralistischen Besteuerung unterliegenden Betriebe unter der dort festgelegten Umsatzgrenze (120.000,- Deutsche Mark) liegen.

Das Recht auf die ermäßigten Umsatzsteuersätze gem. § 7 Abs. 2 wird nicht berührt, da die Differenzierung der branchen- bzw. branchengruppenüblichen Aufschlagsätze nach Warengruppen für die betreffenden Gewerbezweige vor Anwendung des Steuersatzes berücksichtigt werden.

Die mit Hilfe von Branchenkennziffern für den Gewinn vom Umsatz ermittelte Steuerbemessungsgrundlage ist der

Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 4 Ziff. 1 in Verbindung mit Abs. 3 Ziff. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung vom 15. August 1961 mit der letzten Änderung durch das Gesetz vom 25. März 1964.

Soweit keine Einkünfte aus anderen Einkunftsarten in Betracht kommen, ist er nach Abzug der Sonderausgaben Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG. Die zu veranlagende Einkommensteuer ergibt sich aus der dem Einkommensteuergesetz beigefügten Einkommensteuertabelle.

Sonderausgaben gem. §§ 10 - 10 d EStG (z.B. Beiträge an die Krankenkasse, an die gewerbliche Altersversorgung) sowie außergewöhnliche Belastung gem. §§ 33 und 33 a EStG werden auch bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der pluralistischen Besteuerung anerkannt.

Die Steuermeßzahlen für den Gewerbeertrag (Steuerbemessungsgrundlage Gewinn) und das Gewerbekapital bemessen sich nach den §§ 11 Abs. 2 und 13 Abs. 2 GewStG. Die Festsetzung des einheitlichen Steuermeßbetrages erfolgt wie üblich gem. § 14 GewStG, worauf die örtliche Gemeinde den betreffenden Hebesatz anwendet.

Soweit eine Vermögensteuerpflicht eintritt, unterliegt der Einheitswert des gewerblichen Betriebes als Teil des Gesamtvermögens dem gem. § 8 VStG geltenden Steuersatz von 1 v.H.

2. Steuererhebung - Steuerkontrolle

Bei der Gewinnung der Branchenkennziffern zur Ermittlung des Umsatzes (Kalkulationsaufschlagsätze) und des Gewinnes (Reingewinnsätze) wie auch bei der Anwendung der

Branchenkennziffern sollten sowohl aus steuerpsychologischen als auch aus sachlichen Gründen nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die berufsständischen Vertretungen gewerblicher Kleinbetriebe (Handwerks- und Handelskammern) beteiligt werden.[1)]

Hierbei wird die Finanzverwaltung auf ihre langjährige Erfahrung mit der Arbeit von Branchenkennziffern in der Form der Richt- und Durchschnittsätze zurückgreifen können und die Handwerks- und Handelskammern auf die nicht weniger langjährige Erfahrung von Forschungsstellen, Verbänden und ähnlichen Institutionen, die laufend Betriebsvergleiche durchführen und denen umfangreiches Material zur Verfügung steht.[2)]

Um eine gleichmäßige Behandlung zu gewährleisten, müßten zunächst Richtlinien für die einheitliche Erfassung der erforderlichen Größen (Wareneingang, Materialeinsatz, produktiver Lohnaufwand), in ähnlicher Weise wie beim

---

1) Im Gegensatz zu dem in Frankreich geübten Verfahren der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe, wo die Steuer häufig zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzbeamten ausgehandelt wird, stehen sich hier der Fiskus und - an Stelle des Steuerpflichtigen - berufsständische Vertretungen als Partner gegenüber. Vgl. Albers, Willi, Die Einkommenbesteuerung in Frankreich seit dem Ersten Weltkrieg, Kiel 1957, S. 150

2) U.a. Forschungsstelle für den Handel Berlin, Institut für Handelsforschung an der Universität zu Köln, Handelsinstitut an der Universität des Saarlandes, Deutsches Handwerksinstitut München, Landes-Gewerbeförderungsstelle des nordrhein-westfälischen Handwerks, Deutsches Wirtschaftswissenschaftliches Institut für Fremdenverkehr an der Universität München. Weitere Betriebsvergleiche durchführende Institutionen vgl. Schnettler, Albert, Betriebsvergleich, a.a.O., Anhang, S. 331 ff., Überblick über in der Praxis durchgeführte Vergleiche der Verbände und sonstiger Institutionen.

Richtsatzverfahren, in gemeinsamen Ausschüssen erarbeitet werden. Z.B. wäre, da bei gewerblichen Kleinbetrieben über die Höhe der Forderungen am Anfang und am Ende des Jahres keine Aufzeichnungen vorliegen und Außenstände bei ihnen auch kaum in Betracht kommen, der Istumsatz dem Sollumsatz im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gleich zu setzen.

Auf Grund der Ergebnisse der von der Finanzverwaltung durchzuführenden und durchgeführten Prüfungen und der von den genannten Stellen vorzunehmenden und vorgenommenen Betriebsvergleiche in den für eine Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe vorgesehenen Branchen und Branchengruppen könnten dann nach entsprechenden, zwischen den Vertretern der gewerblichen Wirtschaft (Deutscher Industrie- und Handelstag, Deutscher Handwerkskammertag usw.) und des Bundesfinanzministeriums geführten Verhandlungen die gemeinsam erarbeiteten Branchenkennziffern zur Ermittlung des Umsatzes und des Gewinnes bekanntgegeben werden.

Ob man wie bei den Richtsätzen außer den Rahmensätzen einen Mittelsatz angeben sollte, sei dahin gestellt, da bei der Richtsatzpraxis der Finanzverwaltung die Rahmensätze nach unten nicht gebührend beachtet und die Mittelsätze zu schematisch angewandt werden.[1)]

Während die Einstufung des einzelnen gewerblichen Kleinbetriebes innerhalb des gesetzten Branchenkennziffernrahmens und damit die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen Umsatz und Gewinn (Gewerbeertrag) und die Festsetzung der zu entrichtenden Steuerbeträge als Ho-

---

1) Vgl. Grill, F., Die Bedeutung des Mittelsatzes der Steuerrichtsätze, Deutsche Steuerzeitung 1952, S. 338 f.

heitsakt selbstverständlich den zuständigen Finanzämtern vorbehalten bleiben muß, sollte gesetzlich vorgeschrieben werden, daß vor der Einstufung die örtlich zuständige Kammer (Handwerks- bzw. Handelskammer) ein Gutachten für die Einstufung erstellt.

Diese Einstufung müßte nach allgemein verbindlichen objektiven Merkmalen und nach den sonstigen die Kosten und Erträge beeinflussenden Faktoren[1] erfolgen.

Dabei wären insbesondere folgende wesentliche Merkmale zu berücksichtigen: der Standort des Betriebes (Großstadt, Kleinstadt, Landbezirk, Lage innerhalb des Ortes), die Ausrüstung des Betriebes (maschinelle Ausstattung), die Art des Betriebes (Erzeuger-, Reparaturbetrieb mit oder ohne handwerksüblichem Handel, Handelsbetrieb, Dienstleistungsbetrieb), die Größe und die Zusammensetzung des Kundenkreises, die Konkurrenzverhältnisse, die Einkaufsverhältnisse usw., die nach Möglichkeit in ein Punktsystem zusammengefaßt werden sollten.[2]

Für die der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der pluralistischen Besteuerung unterliegenden Steuerpflichtigen würde sich das Verfahren nunmehr wie folgt darstellen:

Innerhalb einiger Wochen nach Ende des Veranlagungszeitraumes (Kalenderjahr) wäre ein vereinfachtes Steuererklärungsformular abzugeben, das die Erklärung für die Umsatzsteuer, Einkommensteuer für den Gewinn aus Gewerbebetrieb und Gewerbesteuer für den Gewerbeertrag umfaßt. Neben den üblichen Angaben (Personalien, Art des Gewerbebetriebes, Wohnsitz des Inhabers bzw. des Betriebes usw.)

---

1) Über die Bedeutung der Einflußfaktoren auf das Betriebsleben, vgl.
Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, a.a.O., S. 6 ff.
2) Anmerkung vgl. folgende Seite

genügt die nach den Bestimmungen der Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuches vom 20. Juni 1935 (RGBl I,S. 752, letzte Fassung vom 2. März 1959, BGBl I,S. 77) ermittelte Summe der Waren- bzw. Materialein-

---

Anmerkung (2) zur Vorseite
Nach dem österreichischem Verfahren werden die wesentlichen sachlichen Betriebsmerkmale wie folgt mit Punkten bewertet:

Ortslage	Einrichtung (namentlich maschinelle) des Betriebes	sonstige Umstände
0	1 = Mindestmaß	- 1
1	2 = durchschnittlich schlecht	0
2	3 = durchschnittlich	1
3	4 = durchschnittlich gut	2
4	5 = sehr gut und leistungsfähig	
	6 = ausgezeichnet	

Zu den einzelnen Merkmalen werden darüber hinaus weitere Erläuterungen gegeben. Als Beispiel seien jene für die Ortslage angeführt: "Die Ortslage ist vom Standpunkt der jeweiligen Branche aus zu beurteilen. Die Punktbewertung bewegt sich in ländlich-bäuerlichen Verhältnissen zwischen 0 - 3 Punkten. Die Ortslage innerhalb dieser Grundeinteilung ist zu bewerten."

Ländliche Verhältnisse	innere Ortslage	nicht ländliche Verhältnisse
0	ausgesprochen schlecht	0
1	ungünstig	1
2	mittelmäßig	2
3	günstig	3
entfällt	sehr gute Orts- und Verkehrslage	4

Vgl. Merkblatt der Finanzlandesdirektion Salzburg, für

gänge - bei Inanspruchnahme der ermäßigten Umsatzsteuersätze aufgeteilt nach Warengruppen und u.U. Angaben über getätigte umsatzsteuerpflichtige Hilfsgeschäfte - und die Summe der produktiven Löhne, die nach den Vorschriften des § 31 Lohnsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 18. September 1962 (LStDV 1962, BGBl I, S. 622) den zu führenden Lohnkonten zu entnehmen ist.

Bezüglich des Gewerbekapitals reicht die Angabe des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes aus.

Die Anforderungen, die das Ausfüllen dieser vereinfachten Steuererklärung an die Steuerpflichtigen stellt, sind somit auf ein Mindestmaß reduziert.

Die Steuerpflichtigen reichen die notwendigen Unterlagen, evt. einschließlich der Steuerbescheide der letzten drei Jahre (Änderung der Betriebsmerkmale), bei der für sie zuständigen Kammerdienststelle (Bezirksstellen der Handels- bzw. Handwerkskammern) wegen Erstellung des Einstufungsgutachten ein.

Nach Ausfertigung des Gutachtens, das eine ausführliche Begründung der Einstufung in den Branchenkennziffernrahmen enthalten muß, leiten die Steuerpflichtigen bzw. die Kammerdienststellen das Gutachten den zuständigen Finanzämtern zu, wobei es in der Praxis einfacher und auch zweckmäßiger sein wird, wenn die zuständige Kammerdienststelle die von ihr ausgestellten Gutachten gesammelt den zuständigen Finanzämtern zusendet.

Dem veranlagenden Finanzamt obliegt es nunmehr auf Grund

---

die Gruppeneinstufung vom 4. 7. 1956 bei Krimmel, Karl, Die Pauschalierung als strukturgemäße Besteuerung des Kleingewerbes, a.a.O., S. 153

des Einstufungsvorschlages, der gewiß in der Regel übernommen werden kann[1] - andernfalls müßte die Begründung für eine Abweichung von dem Vorschlag gegeben werden - die Ermittlung des Umsatzes und des Gewinnes (Gewerbeertrages) vorzunehmen und die Steuerschuld bzw. die Steuermeßbeträge für den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital und den einheitlichen Steuermeßbetrag festzusetzen.

Neben der vereinfachten Steuererklärung für Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer ist auch von dem Inhaber eines gewerblichen Kleinbetriebes die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes abzugeben, wie ihn die Veranlagung nach der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der pluralistischen Besteuerung auch nicht von der Pflicht zur Abgabe der Vermögensteuererklärung entbindet.

Die Vorauszahlungen für die Umsatzsteuer sollten sich nach der letztvorangegangenen Steuerfestsetzung bemessen und wie bisher monatlich, aber ohne Abgabe der Voranmeldungen erfolgen.

Die Begleichung der Abschlußzahlungen und der Steuerschulden für die übrigen Steuern richtet sich nach den üblichen Zahlungsterminen.

Zur Sicherung des Steueraufkommens wird im Rahmen der Steueraufsicht (§§ 190 - 201 der Reichsabgabenordnung

---

1) In Österreich konnten bei einer ähnlichen Regelung für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen etwa 95 % der von den Kammern geprüften Anträge ohne Änderung seitens der Finanzämter übernommen werden, was eine wesentliche Einschränkung der Verwaltungstätigkeit der Finanzbehörden darstellt. Vgl.
Heinrich, Walter, Steuerpauschalierung für Klein- und Mittelbetriebe in Österreich, a.a.O., S. 202

vom 22. Mai 1931) (RGBl I, S. 161) unter Berücksichtigung der letzten Änderung vom 10. August 1963 (BGBl I, S. 676) und im Interesse der gleichmäßigen Auswirkungen einer Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe auf eine Kontrolle der Besteuerungsgrundlagen, soweit sie vom Steuerpflichtigen beizubringen sind, nicht ganz verzichtet werden können.

Beim Waren- und Materialeingang läßt sich die vollständige Erfassung durch die im Teil B. aufgezeigten Branchenkennziffern zur Nachprüfung der Besteuerungsgrundlagen und die üblichen Kontrollmitteilungen der Finanzverwaltung relativ sicher kontrollieren.

Die Lohnaufzeichnungen werden kontrolliert durch die Lohnsteuer- und Krankenkassenprüfungen. Hinzu kommt das Interesse der Arbeiter an der richtigen Festlegung der Bemessungsgrundlagen für Altersversorgung, Krankengeld, Unfallrente usw.

Eine der Steueraufsicht und eine dem Interesse gleichmäßiger Auswirkungen einer Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe wird somit Genüge getan.

In systematischer, die Voraussetzungen einer Anwendung von Branchenkennziffern beachtender Arbeit, und unter Berücksichtigung des in Betracht kommenden Kreises gewerblicher Kleinbetriebe wird sich so eine auch von der Steuererhebung und Steuerkontrolle positiv zu beurteilende Möglichkeit einer den Besonderheiten gewerblicher Kleinbetriebe angemessenen und darum gerechtwerdenden Besteuerung gestalten lassen, die auch für den Fiskus annehmbar ist.

3. Rechtliche Institutionalisierung

Die rechtliche Institutionalisierung einer unter Anwendung von Branchenkennziffern durchzuführenden Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der pluralistischen Besteuerung sollte im Gegensatz zu den Branchenkennziffern in der Form der Richtsätze, deren Ermittlung und Anwendung fast ausschließlich bei der Finanzverwaltung liegen und an die Rechtsmittelbehörden nicht ohne weiteres gebunden sind, rechtsverbindlich sein und daher im Gesetz und in etwaigen notwendigen Rechtsverordnungen, die sich im Inhalt, Zweck und Ausmaß in dem im Gesetz gezogenen Rahmen zu halten haben, verankert werden.

Es bedarf dazu im Gegensatz zu der Form der modifizierten monistischen Besteuerung weder einer Grundgesetzänderung noch eines Sondergesetzes. Vielmehr genügen entsprechende Änderungen bzw. Ergänzungen innerhalb der Einzelgesetze, vor allem Ermächtigungen zum Erlaß von Rechtsverordnungen, die dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit Rechnung tragen.[1)]

Zwar ist eine Rechtsgrundlage für die Besteuerung nach Branchenkennziffern für den Gewinn aus Gewerbebetrieb (Durchschnittsätze mit rechtsverbindlicher Kraft für Fiskus und Steuerpflichtige) schon seit dem Einkommensteuergesetz von 1925 gegeben und seit 1935 (EStG 1934) in § 29 EStG festgelegt,[2)] jedoch müßten Inhalt, Zweck

---

1) Vgl. die Ausführungen im Teil A. Die steuerrechtlichen Voraussetzungen, II. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.

2) Vgl. die geschichtliche Entwicklung der Anwendung von Branchenkennziffern bei der Besteuerung, Einführung, Abschnitt II.

und Ausmaß einer Rechtsverordnung näher im Gesetz ausgesprochen sein, damit deren sachlicher Inhalt durch die zu ihrem Erlaß erteilte gesetzliche Ermächtigung gedeckt wird.

In der Verordnung wären zu bestimmen die Branchen oder Branchengruppen, für die Branchenkennziffern anzuwenden sind (Betriebsarten), die für eine Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale (die örtliche Lage, die Konkurrenzverhältnisse, die Ausstattung, der Wareneingang oder Wareneinsatz, produktiver Lohnaufwand usw.), die Art der Umsatz- und Gewinn- (Gewerbeertrag) ermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben. Weiter hätte die Verordnung zu enthalten eine Aufstellung von Branchenkennziffern für den kalkulatorischen Aufschlag auf den Wareneingang (den Materialeingang und/oder den produktiven Lohneinsatz) und von Branchenkennziffern für den Gewinn vom kalkulatorischen Umsatz, den Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittsätze anzuwenden sind und nicht zuletzt den Umfang, in dem Abgabepflichtigen, deren Umsatz und Gewinn nach diesen Branchenkennziffern zu ermitteln ist, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden.

Im derzeitigen Umsatzsteuergesetz wäre ein Paragraph "Besteuerung nach Branchenkennziffern (Durchschnittsätzen)" einzufügen - wie der Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Mehrwertsteuer) der Regierung vom 10. 7. 1963 einen solchen vorsieht[1] - der eine ähnliche Gestaltung wie § 29 EStG erfahren müßte.

Das Gewerbesteuergesetz brauchte keine wesentlichen

---

1) Vgl. Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Mehrwertsteuer), in der Fassung der Drucksache des Bundestages Nr. IV/1590, § 22 Besteuerung nach Durchschnittsätzen bei
Rau-Dürrwächter, Die Mehrwertsteuer, a.a.O., S. 165

Änderungen erfahren, es sei denn, daß man sich entschließen könnte, den Gewerbeertrag, für den die Steuermeßzahl 0 v.H. beträgt (z.Zt. 7.200,- Deutsche Mark gem. § 11 Abs. 2 GewStG), auf den Betrag zu erhöhen, der als Grenze für eine Besteuerung der gewerblichen Kleinbetriebe vorgesehen ist, eine Erhöhung, die der Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse auch besser entsprechen würde.

Das Vermögensteuergesetz bliebe unverändert.

Angepaßt müßten werden der § 161 Abs. 1 Ziff. 1 AO (Buchführungspflicht) und § 161 Abs. 1 Ziff. 2 AO in Verbindung mit den §§ 15 und 16 UStDB (Aufzeichnungspflicht für Zwecke der Umsatzsteuer). Danach müssen nämlich sämtliche vereinnahmte Entgelte fortlaufend, mindestens täglich, unter Angabe des Tages, aufgezeichnet werden, wobei die Aufzeichnung der Tageslosung in einer Summe genügt.

In § 15 Abs. 2 UStDB ist aber weiter ausdrücklich bestimmt, daß die tagsüber vor der Aufzeichnung der Entgelte privat oder geschäftlich entnommenen Beträge einzeln aufzuzeichnen sind und daß diese Aufzeichnungen Bestandteile der Einnahmeaufzeichnungen sind und wie diese aufbewahrt werden müssen. Wer also nur die Tageslosung bucht, muß alle vorherigen Abflüsse aus der Kasse einzeln aufzeichnen.

Praktisch läuft diese Bestimmung auf eine restlose Buchung aller tagsüber erfolgten Kassenausgänge hinaus. Die Summe dieser Kassenausgänge zuzüglich des vorhandenen Barbestandes ist das aufzuzeichnende Entgelt im Sinne des § 15 UStDB.

Eine Nichtentbindung von der Aufzeichnungspflicht gem.

§ 161 Abs. 1 Ziff. 2 AO in Verbindung mit §§ 15 und 16 UStDB würde - wenn die unbaren Einnahmen und Ausgaben noch festgehalten würden - einer Einnahme - Ausgabenrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG genügen.

Gefordert werden muß die Einbehaltung der Bestimmung über die Führung von Wareneingangsbuch und Lohnkonten.

Die Wareneingangsverordnung wäre in Einzelfällen zu ergänzen durch eine Aufzeichnungspflicht für Waren, die nach unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen besteuert werden, für selbstgewonnene und vom Abnehmer gestellte Waren und für den Eigenverbrauch.

Wie der Kleingewerbetreibende, bei dem alle Voraussetzungen (Nichtführung oder unvollständige bzw. unrichtige, nicht ordnungsmäßige Führung der Bücher oder Aufzeichnungen, Beschäftigung von durchschnittlich nicht mehr als drei Gehilfen) vorliegen, einen Rechtsanspruch auf die Besteuerung unter Anwendung von Branchenkennziffern haben sollte, so sollte andererseits das Finanzamt das Recht haben, eine Veranlagung nach Branchenkennziffern vorzunehmen, wenn eine Schätzung nach § 217 AO durchgeführt werden müßte, da das Vorliegen der Voraussetzungen keine Verletzung der Buchführungspflicht gem. § 161 Abs. 1 Ziff. 1 AO bedeutet. Die dort angegebenen Grenzen werden nämlich von den Betrieben, auf die die Branchenkennziffern anzuwenden sind, nicht überschritten.

In den Fällen, wo bei Betrieben gem. § 217 AO die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln sind, sollten bei den entsprechenden Größenklassen die Vorschriften für die Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe in der Form der pluralistischen Besteuerung zur Anwendung kommen.

Eine andere Frage ist, ob man bei einer Abweichung von z.B. mehr als 20 % vom Umsatz oder Gewinn dem Steuerpflichtigen - soweit es sich um eine Abweichung nach unten handelt - die Möglichkeit gibt, eine Besteuerung nach Branchenkennziffern abzulehnen, wenn er das an Hand einer geeigneten Unterlage glaubhaft machen kann - soweit es sich um eine Abweichung nach oben handelt - dem Finanzamt die Möglichkeit gibt, wenn es nicht durch eine entsprechende Höhereinstufung die Überschreitung auffangen kann, die tatsächlichen und rechtlichen für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlichen Verhältnisse zu ermitteln und der Veranlagung zugrunde zu legen.

Das gleiche gilt, wenn die Eigenart eines Betriebes in besonders augenfälliger Weise vom Normalfall abweicht.

Im übrigen ist eine Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe, falls für sie Branchenkennziffern aufgestellt sind und die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen, sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzbehörden einschließlich aller Rechtsmittelinstanzen, bindend.

Ist die Veranlagung für einen Veranlagungszeitraum unter Anwendung von Branchenkennziffern durchgeführt, so können Steuerpflichtige spätestens bis zum zehnten Tage nach Beginn eines Kalenderjahres dem Finanzamt gegenüber erklären, daß sie nicht mehr nach Branchenkennziffern besteuert werden wollen, da sie ordnungsmäßige Aufzeichnungen zu führen beabsichtigen. Diese Erklärung sollte zunächst für ein Jahr, dann für einen Zeitraum von fünf Kalenderjahren bindend sein, da es sonst der Steuerpflichtige in der Hand hätte, seine Besteuerung in günstiger Weise zu regeln, indem er in den einzelnen Wirtschaftsjahren Bücher nicht führen oder trotz Buchführung

Bücher nicht vorlegen würde, je nachdem, ob er sich mit oder ohne Buchführung für das betreffende Wirtschaftsjahr besser stehen würde.

Schluß

Branchenkennziffern und die Besteuerung von Sondertatbeständen

Die rechtsverbindlichen Branchenkennziffern zur Ermittlung des Gewinnes sind abgestellt auf die Erträge, die normalerweise bei dem abgegrenzten Kreis gewerblicher Kleinbetriebe anfallen. Sie sind das Ergebnis aus der Gegenüberstellung von Durchschnittserträgen und Durchschnittsaufwendungen. Das bedeutet, daß alle in den Branchenkennziffern für den Gewinn berücksichtigten Erträge und Aufwendungen auf Durchschnittsziffern beruhen und somit bei der Besteuerung gewerblicher Kleinbetriebe alle normalerweise anfallenden Erträge und Aufwendungen erfaßt werden. Ob die tatsächlich anfallenden Erträge und Aufwendungen sich mit den in den Branchenkennziffern angenommenen decken oder nicht, bleibt außer Betracht. Sie gelten als miterfaßt, solange in dem betreffenden Steuerfall die bei der Vielzahl gewerblicher Kleinbetriebe auf Grund der festgelegten objektiven Merkmale üblichen Verhältnisse gegeben sind.

Berücksichtigt man, daß es im Wesen der Gewinnermittlung unter Anwendung von rechtsverbindlichen Branchenkennziffern liegt, gewerbliche Kleinbetriebe mit annähernd gleichen Verhältnissen gleichzubehandeln, so folgt daraus, daß daneben eine individuelle Ermittlung zu unterbleiben hat. Es folgt aber auch daraus, daß die Gewinnermittlung unter Anwendung von Branchenkennziffern

einer Korrektur durch eine individuelle Gewinnermittlung bedarf, wenn im Einzelfall ein Abweichen von den normalen Verhältnissen gegeben ist.

Diese Individualisierung der Gewinnermittlung ist erforderlich, weil die Tatbestände (z.B. Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens aus dem Betrieb durch Verkauf, Hingabe an Zahlungs Statt, Tausch oder Entnahme für betriebsfremde Zwecke, Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebes oder eines Teilbetriebes), die nicht mit Hilfe der rechtsverbindlichen Branchenkennziffern erfaßt werden, nur durch die im Gesetz zur Verfügung stehenden individuellen Methoden berücksichtigt werden können. Diese Auffassung hat auch der Bundesfinanzhof damit zum Ausdruck gebracht, daß, soweit Verkaufserlöse (aus Sondertatbeständen) tatsächlich feststehen, diese zur Berechnung herangezogen werden müssen.[1)]

---

1) Vgl. BFH-Urteil v. 22. 8. 1951 - BStBl 1951, S. 183
BFH-Urteil v. 20. 2. 1958 - BStBl 1958, S. 89

Literaturverzeichnis

Aengenendt-Papesch, Renate	Die Funktionen der Klein- und Mittelbetriebe in der wettbewerblichen Marktwirtschaft, Köln und Opladen 1962
Albers, Willi	Die Einkommenbesteuerung in Frankreich seit dem Ersten Weltkrieg, Kiel 1957
Ammon, A.	Grundsätze der Finanzwissenschaft, Bd. 1, Bern 1947
Antoine, Herbert	Kennzahlen, Richtzahlen, Planungszahlen, Wiesbaden 1956
Baier-Fähnrich	Die steuerliche Betriebsprüfung, Stuttgart 1955
Betriebswirtschaftlicher Ausschuß des Bundesverbandes der deutschen Industrie (Hrsg.)	Grundsätze für das Rechnungswesen vom 12. 12. 1952
Bickel, Wilhelm	Ertragsteuern, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 3, Göttingen 1961, S. 318 ff.
Blümich-Boyens-Steinbring-Klein	Gewerbesteuergesetz, 7. Aufl., Berlin und Frankfurt 1961
Blümich-Falk	Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., Berlin-Frankfurt 1960
Blumenstein, Ernst	System des Steuerrechts, Bern 1951
Bouffier, Willy	Kennziffern im betrieblichen Rechnungswesen, Der österreichische Betriebswirt 1952, S. 27 ff.
Bühler, Ottmar	Grundriß des Steuerrechts, Bd. 2, Wiesbaden 1958
Bühler-Strickrodt	Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1960
Deutsch, Paul	Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre im Zeichen des technischen Fortschritts, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1956, S. 477 ff.
Ellinger-Schug-Ehlers	Vermögensteuer und Einheitsbewertung, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1954

Fasching, Johann – Ehrenberger, Leopold	Die Pauschalierung der Besteuerungsgrundlagen im Gewerbe und Handel, 4. Aufl., Wien 1961
Fettel, Johannes	Die Betriebsgröße (Versuche sie zu messen - Faktoren, die sie beeinflussen), Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration, Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Berlin 1959, S. 61 ff.
Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg)	Betriebsprüfungsordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (BO)
Fischer, Guido	Die Umsatzrechnung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1950, S. 620 ff.
Förster, W.	Strukturwandlungen im Steuerrecht der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, Die Wirtschaftsprüfung 1955, S. 247
Funke, Hermann	Die Betriebswirtschaft im Maschinenbau und in verwandten Industrien, 2. Aufl., Freiburg i. Brsg. 1956
Gerloff, Wilhelm	Grundlegung der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. 1, Tübingen 1952
Gerloff, Wilhelm	Steuerwirtschaftslehre, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. 2, Tübingen 1956, S. 240 ff.
Gnam, Arnulf	Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung, 2. Aufl., Nürnberg 1950
Grabower, Rudolf	Steuerliches Prüfungswesen, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 393 ff.
Graf, Adolf; Hunziker, Alois; Scheerer, Fritz	Betriebsstatistik und Betriebsüberwachung, Stuttgart 1958
Grill, F.	Die Bedeutung des Mittelsatzes der Steuerrichtsätze, Deutsche Steuerzeitung 1952, S. 338 ff.

Gürsching-Stenger	Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 3. Aufl., Köln 1961
Gutersohn, Alfred	Das Gewerbe in der freien Marktwirtschaft, Bd. 1, Das Wesen des Gewerbes und seiner Leistungen, Zürich und St. Gallen 1954
Gutersohn, Alfred	Small Business in den USA, St. Gallen 1957
Hanraths, J.	Verprobung und Schätzung nach amtlichen Richtsätzen, Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht, Neuwied 1961, S. 193 ff.
Hartz, Wilhelm	Die Auslegung von Steuergesetzen, Der Betrieb 1957, S. 828 ff.
Heinrich, Walter	Die gesellschaftlichen Funktionen des Gewerbes, Probleme des Klein- und Mittelbetriebes in Handwerk und Gewerbe, Münster 1962, S. 28 ff.
Heinrich, Walter	Steuerpauschalierung für Klein- und Mittelbetriebe in Österreich, Probleme des Klein- und Mittelbetriebes in Handwerk und Gewerbe, Münster 1962, S. 196 ff.
Hensel, Albert	Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933
Henzel, Fritz	Verlustquellen in der Industrie, Wiesbaden 1951
Höffner, Joseph	Eigentumsbegriff und heutige Besteuerungsgrundsätze vom Standpunkt der Moral, Steuerwarte 1952, Sp. 375 ff.
Hübschmann - Hepp-Spitaler	AO - Kommentar, München-Köln-Marburg 1960
Hruschka, Erich	Betriebswirtschaftliche und allgemeine Gewerbeförderung, Wien 1958
Kaffei, W. und Marschall, H.	Die Verprobungsmethoden bei der Umsatz- und Gewinnermittlung, Ludwigshafen 1953

Kaiser, K.	Die Steuer des Handwerks, Schriftenreihe der Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, Ost-Berlin, Deutsche Finanzwirtschaft, Heft 12, Berlin 1951, S. 3 ff.
Kellerbach, Heinrich	Die Betriebsprüfung der Mittel- und Kleinbetriebe sowie der freien Berufe, Neuwied und Berlin 1964
Kitsche, Adalbert	Das Steuersystem in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, Gelsenkirchen-Buer 1960
Klausing, F.	Grundsätzliches über "Wirtschaftliche Betrachtungsweise", "Typenlehre" und "konkretes Ordnungsdenken", Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht 1939, S. 112 ff.
Koch, Helmut	Betriebsgröße, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 2, Stuttgart-Tübingen 1959, S. 83 ff.
Kratz	Die Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen bei wirtschaftlichen und steuerlichen Betriebsprüfungen, Der Wirtschaftstreuhänder 1935, S. 457 ff.
Kratz	Die steuerliche Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen, Deutsche Steuerzeitung 1937, S. 965 ff.
Krimmel, Karl	Die Pauschalierung als strukturgemäße Besteuerung des Kleingewerbes, Freiburg i. Brsg. 1961
Kühn, Rolf	Abgabenordnung, 7. Aufl., Stuttgart 1963
Littmann, Eberhard	Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1959
Lorenz, Charlotte	Betriebswirtschaftsstatistik, Berlin 1960
Ludwig, Wilhelm	Kostenspiegel Handwerk, Herne-Berlin 1957
Ludwig, Wilhelm	Kostenspiegel Einzelhandel, Herne-Berlin 1958

Mangoldt, von-Klein	Das Bonner - Grundgesetz, Bd. I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1957
Mann, Fritz-Karl	Die Staatswirtschaftslehre unserer Zeit, Finanzarchiv, N.F., Bd. 15, S. 215 ff.
Markner, Rolf	Die Handwerksteuer in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, Berlin 1961
Mellerowicz, K.	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. IV F, 10. Aufl., Berlin 1959
Miller, Kasimir	Steuerliche Kennzahlen und Richtsätze, Buchhaltungsbriefe, Zeitschrift für Buchführung, Bilanz und Kostenrechnung, Herne-Berlin, Fach 26, S. 9 ff.
Müller, Eugen	Die Betriebsprüfung und das Betriebsprüfungsarchiv der Reichsfinanzverwaltung unter besonderer Berücksichtigung der Reichsgruppe Banken, Berlin 1937
Naumann, Walter	Stille Reserven aus Sonderabschreibungen nach § 36 IHG und Wertberichtigungen nach § 7 c EStG bei Bilanzanalyse und Betriebsvergleich, Der Betrieb 1955, S. 1196 ff.
Neddermeyer, W.	Kosten des Einzelhandels, Vergleich der Kostensätze des Instituts für Handelsforschung an der Universität Köln mit denen de Finanzverwaltungen, Buchhaltungsbriefe, Zeitschrift für Buchführung, Bilanz und Kostenrechnung 1961, Fach 26, S. 105 ff.
Neumark, Fritz	Steuer, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 10, Göttingen 1959, S. 97 ff.
Nohlen, Heinz	Ausdehnung des statistischen Geheimnisses auf Verband- und Betriebsstatistiken, Der Betrieb 1955, S. 1022 ff.

Nowak, Paul	Betriebswirtschaftliche Kennzahlen, Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Köln und Opladen 1958, S. 731 ff.
o. V.	Branchen - Sonderdienst der Steuer- und Wirtschaftskurzpost, Freiburg i. Brsg., o. J.
o. V.	Warum neue Handwerkergesetze? Deutsche Finanzwirtschaft 1958, S. 174 ff.
o. V.	Gewinnermittlungsrichtsätze 1963 der Gruppen Süd, West, Nord, Herne-Berlin 1964
Paulick, Heinz	Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen, Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festzeitschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 121 ff.
Paulick, Heinz	Grundgesetz und Besteuerung, Steuerberater-Jahrbuch 1957/58, Köln 1958, S. 92 ff.
Pissel-Koppe	Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 3. Aufl., Berlin-Wien 1930
Plew, Richard	Die Schätzung im Steuerrecht, Taschenbuch für den Betriebswirt 1956, Berlin-Stuttgart 1956, S. 862 ff.
Pucharski, Johann-Jiresch, Roderich	Das Einkommensteuergesetz samt Durchführungsbestimmungen, ferner den einschlägigen Gesetzen, Verordnungen und Erlässen, den Veranlagungsrichtlinien sowie den Doppelbesteuerungsabkommen mit erläuternden Anmerkungen und Auszügen aus der Rechtsprechung, 6. Aufl., Wien 1961
Rau-Dürrwächter	Die Mehrwertsteuer, 6. Aufl., Köln 1964
Robens, Hans und Oehm, Werner	Der Grundstücks- und Gebäudewert, Der Betrieb 1949, S. 421 f.
Rössle, Karl	Betriebswirtschaftslehre des Handwerks, Wiesbaden 1952

Rössle, Karl	Handwerksbetrieb, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 5, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1956, S. 42 ff.
Rühl, W.	Die Richtsätze zur Gewinnermittlung für II/1948 und 1949, Der Betriebsberater 1950, S. 683 ff.
Rummel, Kurt	Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1949
Rumpf, Willy	Der Staatshaushalt 1953, Spiegelbild unserer Erfolge, Deutsche Finanzwirtschaft 1954, S. 685 f.
Rzesnitzek, Friedrich	Theorie und Entwicklung der Staatseinnahmen in der Deutschen Demokratischen Republik, Berlin 1959
Sandig, Helmut	Die neue Handwerkersteuer - ein fortschrittliches Gesetz, Deutsche Finanzwirtschaft 1950, S. 119 ff.
Sandig, Helmut	Die Vorbereitungen zum Handwerksteuer-Tarif, Deutsche Finanzwirtschaft 1950, S. 364 ff.
Smith, Adam	Eine Untersuchung über Natur und Ursachen des Volkswohlstandes, Bd. 3, Jena 1923
Spitaler, Armin	Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaten, Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Köln 1954, S. 207 ff.
Sundhoff, Edmund	Die Handelsspanne, Köln-Opladen 1953
Schenk, Hans.	Die Betriebskennzahlen, Begriff, Ordnung und Bedeutung für die Betriebsbeurteilung, Diss., Berlin 1939
Schmölders, Günter	Umbau des Steuersystems, Köln 1953
Schmölders, Günter	Allgemeine Steuerlehre, 3. Aufl., Berlin 1958

Schmölders, Günter	Forschungsarbeit über den sogenannten "versteckten öffentlichen Bedarf" (unveröffentlichtes Manuskript), Köln 1959
Schmölders, Günter	Steuertechnik, Handbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 10, Göttingen 1959, S. 170 ff.
Schnettler, Albert	Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, 4. Aufl., Wolfenbüttel 1949
Schnettler, Albert	Öffentliche Betriebe, Essen 1956
Schnettler, Albert	Betriebsanalyse, 2. Aufl., Stuttgart 1960
Schnettler, Albert	Betriebsvergleich, 3. Aufl., Stuttgart 1961
Scholz, Franz; Boyens, Walter	Bewertung und Besteuerung des Grundbesitzes, Köln 1954
Schott, Gerhard	Grundlagen des Betriebsvergleichs, Frankfurt 1950
Schott, Gerhard	Die Praxis des Betriebsvergleichs, Düsseldorf 1956
Schulz, Reinhold	Bedeutung und Problematik betriebswirtschaftlicher Kennzahlen, Taschenbuch für den Betriebswirt 1954, Berlin-Stuttgart 1954, S. 141 ff.
Schulz-Mehrin, Otto	Betriebswirtschaftliche Kennzahlen als Mittel zur Betriebskontrolle und Betriebsführung, Berlin 1954
Schulz-Mehrin, Otto	Kennziffern, betriebliche, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft Stuttgart 1958, Sp. 3151 ff.
Statistisches Bundesamt (Hrsg.)	Handwerkszählung 1956, Bd. 203, Stuttgart 1958
Statistisches Bundesamt (Hrsg.)	Die Kostenstrukturstatistik, Handwerk 1958, Fachserie C 1/II
Statistisches Bundesamt (Hrsg.)	Systematik der Wirtschaftszweige, Stuttgart und Mainz 1961
Statistisches Bundesamt (Hrsg.)	Beschäftigte und Umsatz, Wirtschaft und Statistik 1963, Hefte 2, 5, 8 und 11 und Fachserie D, Reihe 7

Troeger, Heinrich	Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die große Steuerreform, Stuttgart 1954, S. 39 ff.
Ullmann, Heinz	Der Eigenverbrauch - seine Besteuerung beim Umsatz und Einkommen, Ludwigshafen am Rhein 1955
Ullmann, Heinz	Richtsatzermittlung - Richtsatzanwendung bei Umsatz und Gewinn gewerblicher Betriebe, Ludwigshafen am Rhein 1963
Wacke, Gerhard	Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, Steuer und Wirtschaft 1947, Sp. 26 ff.
Wackernagel, Jacob	Über die Steuergerechtigkeit, Basler Universitätsreden, 38. Heft, Basel 1956
Wagner, Adolph	Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Leipzig 1890
Weferling	Das Verfahren der Kennzahlen-Ermittlung, Steuerwarte 1936, S. 363 ff.
Weil, Th.	Die Einheitsbewertung für Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke, Herne 1952
Willems, Rudolf	Finanzwissenschaftliche Erkenntnisse als Auslegungselemente in: Felix, Günther, Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 63 ff.
Winzinger, Georg	Formeln, Tabellen, Kennwerte, Kennzahlen für die steuerliche Prüfung von Brauereien, Brennereien, Hamburg-Berlin-Bonn 1953
Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen	Organische Steuerreform, Bonn 1953

Lebenslauf

Am 3. Juli 1923 wurde ich als Sohn des Stadtbaudirektors Wilhelm Merten und seiner Ehefrau Antonie, geb. Arns, in Recklinghausen geboren. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.

Nach fünf Jahren Volksschule besuchte ich das humanistische Gymnasium - Petrinum zu Recklinghausen, bestand im März 1942 die Reifeprüfung und wurde April 1942 zur Wehrmacht eingezogen. Im Mai 1945 geriet ich in russische Kriegsgefangenschaft.

November 1949 kehrte ich nach Deutschland zurück, arbeitete bis 1952 im Baugewerbe und legte während dieser Zeit (Oktober 1951) die Gesellenprüfung im Maurerhandwerk ab.

Im Wintersemester 1952 begann ich an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster mit dem Studium der Wirtschaftswissenschaft und bestand Dezember 1956 die Diplomprüfung für Volkswirte.

Von Januar 1957 bis Oktober 1962 war ich Hilfsassistent und Verwalter einer planmäßigen wissenschaftlichen Assistenstelle am Institut für betriebliche Finanzen und Steuern und am kommunalwissenschaftlichen Institut der Universität Münster unter Prof. Dr. A. Sommerfeld.

Die mündliche Doktorprüfung bestand ich am 18. Dezember 1964.